Die Monatserfolgsrechnung in einer industriellen Bauunternehmung

---

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt a. M.

vorgelegt von

Diplom-Handelslehrerin
Liselotte Jacob
aus Gelsenkirchen-Horst

Gedruckt
im Tageblatt-Haus Coburg
1935

Referent: Professor Dr. Kalveram
Korreferent: Professor Dr. Henzel

Tag der mündlichen Prüfung: 1. März 1934

Herrn Regierungsbaumeister
Dr.-Ing. e. h. Eugen Vögler
in aufrichtiger Dankbarkeit
gewidmet.

Vorwort.

Meinem hochverehrten Lehrer, Herrn Professor Dr. Kalveram, unter dessen Anleitung die vorliegende Arbeit entstanden ist, möchte ich meinen besten Dank sagen für das Interesse, das er in allen Besprechungen der Bearbeitung des Themas entgegengebracht hat. Durch ihn erhielt ich manchen wertvollen Rat für die Behandlung der theoretischen Probleme.

Zu besonderem Dank bin ich Herrn Regierungsbaumeister Dr. Eugen Vögler verpflichtet, der mir die erste Anregung zu der Wahl des Themas gab. Stets bereit, jede Bemühung um einen wirtschaftlichen Fortschritt mit allen Kräften zu unterstützen, gestattete er mir in liebenswürdiger Weise einen Einblick in den Betrieb des von ihm geleiteten Großbauunternehmens.

Gleichzeitig danke ich Herrn Prokurist Browm für die ständige Hilfsbereitschaft, mit der er mir bei der Lösung aller Fragen der Praxis zur Seite stand.

Gliederung.

Einleitung.

Nach dem Erscheinen des umfassenden Werkes von Theodor Beste „Die kurzfristige Erfolgsrechnung" im Jahre 1930, in dem alle Gedanken der bis dahin herausgegebenen Literatur über dieses Thema in systematischer Form zusammengestellt wurden, dürfen die grundsätzlichen Probleme der Theorie und der Abrechnungsverfahren, soweit sie insbesondere die Industrie betreffen, heute als gelöst angesehen werden. Jedoch fehlt eine ausführliche Sammlung durchgeführter Beispiele der Monatserfolgsrechnung in den einzelnen Wirtschaftszweigen.

Die vorliegende Arbeit soll darum im wesentlichen auf die Praxis eingestellt sein. Wir wollen versuchen, in ihr den Weg zu beschreiben, den sich die praktische Wirtschaftsführung in der Bauindustrie geschaffen hat, nachdem sie die Notwendigkeit der kurzfristigen Erfolgsfeststellung erkannte. Dabei soll nicht vergessen werden, auf die Fehler hinzuweisen, die — vom Standpunkt der Theorie aus gesehen — gemacht werden und eine Abänderung da vorzuschlagen, wo eine Verbesserung ohne zu großen Arbeitsaufwand, oder betriebswirtschaftlich ausgedrückt, ohne zu große Kosten möglich ist.

Um diese Aufgabe zu erfüllen, ist es daher nicht zu umgehen, an dieser oder jener Stelle die grundlegenden Erkenntnisse, zu denen die wissenschaftliche Forschung bisher gelangt ist, in kurzer Form zu entwickeln.

Das wichtigste Ziel der Praxis bei der Aufstellung der kurzfristigen Erfolgsrechnung ist die Schnelligkeit der Ermittlung des Erfolgsresultats, weil gerade in der Bauindustrie der Produktionsverlauf ständigen Aenderungen unterworfen ist. Bei verspäteter Vorlage verliert diese Erfolgsrechnung ihre Bedeutung, die in der Möglichkeit liegt, etwaige Fehler in der Betriebsführung r e c h t z e i t i g aufzudecken und dadurch die Unternehmung vor größeren Verlusten zu schützen. Der Ausweis über das Ergebnis der Betriebsleistung muß vorliegen ehe es zu spät ist, denn nur in diesem Falle können die schadenbringenden Folgen einer Fehldisposition vermieden werden. Darum wird in jedem Falle zu untersuchen sein, wie weit das Verfahren einer beschleunigten Durchführung trotz der oftmals daraus entstehenden Ungenauigkeit des Ergebnisses gerechtfertigt ist.

Wenn wir uns nun die Frage stellen, warum die in der Wissenschaft und Wirtschaft schon längst erkannte Bedeutung der kurzfristigen Erfolgsrechnung im Baugewerbe*) heute noch verhältnismäßig wenig

*) Anmerkung: Oft wird in den beiden Begriffen Baugewerbe und Bauindustrie ein Gegensatz gesehen, der darin begründet liegt, daß man unter „Baugewerbe" ausschließlich die handwerklichen Betriebe versteht. Man kann aber auch das Baugewerbe als den Oberbegriff betrachten, der in die Unterabteilungen Bauindustrie und Bauhandwerk zerfällt. Dieser letzteren Auffassung wollen wir uns anschließen.

Beachtung gefunden hat, so müssen wir den Grund in Folgendem suchen.

Der Baubetrieb gehört zu den Wirtschaftsbetrieben, in denen in den meisten Fällen der Techniker im allgemeinen die Leitung hat. Dies ist durch die Art der wirtschaftlichen Betätigung bedingt. Die Erfordernisse, die bei der Werbung, bei der Ausarbeitung der Baupläne und besonders bei der Bauausführung an die Kenntnisse der Betriebsleitung gestellt werden, lassen den Einfluß des Technikers überwiegen. Das hat zur Folge, daß die rein kaufmännische Seite der Betriebsführung in manchen Unternehmungen vernachlässigt wird und das Interesse an den betriebswirtschaftlichen Aufgaben der Organisation des Rechnungswesens hinter dem an den technischen Fragen zurücksteht.

Natürlich gibt es im Baugewerbe bei den kleineren handwerksmäßig betriebenen Unternehmungen noch leitende Persönlichkeiten, die die Entwicklungstendenz ihres Betriebes genau übersehen können, ohne daß ihnen in kurzen Abständen Erfolgsrechnungen vorgelegt werden müssen. Anders ist es aber in den großen, auf maschinelle Produktion eingestellten ihnen in kurzen Abständen Erfolgsrechnungen vorgelegt werden. Anders ist es aber in den großen, auf maschinelle Produktion eingestellten Unternehmungen der Bauindustrie, in denen infolge ihres Betriebsumfanges, ihrer verschiedenen Betätigungsformen und der daraus erwachsenden Unübersichtlichkeit, die Leitung nicht mehr ohne das Hilfsmittel der kurzfristigen Erfolgsrechnung die Erfolgsentwicklung im Laufe eines Jahres verfolgen kann. Solche Erfolgsrechnungen werden heute in Betrieben mit fortschrittlicher Organisation allgemein in monatlichen Abständen aufgestellt.

Die laufende Beobachtung des Erfolgsergebnisses wurde in der bestehenden Wirtschaftskrise, in der durch den heftigen Konkurrenzkampf der Bauunternehmungen um den Bauauftrag die Kostenberechnungen für den Voranschlag auf das Aeußerste herabgesetzt werden mußten, eine Notwendigkeit, weil bei dieser scharfen Kalkulation die Gefahr eines Verlustes am Ende des Jahres sich sehr vergrößerte. Der Mangel einer ständigen Kontrolle der Erfolgsentwicklung hat zu dem Zusammenbruch mancher Bauunternehmungen in dieser Zeit geführt. Die fortschrittlichsten Betriebe haben daher die Monatserfolgsrechnung, wie wir sie im nachfolgenden schildern wollen, eingeführt, um etwaige Fehler in der Betriebsführung und im Zusammenhang damit, in der gesamten kaufmännischen Disposition rechtzeitig beseitigen zu können.

Mit der Bearbeitung unseres Themas „Die Monatserfolgsrechnung in einer industriellen Bauunternehmung" hoffen wir nicht nur solchen Betrieben, die in der Form ihres Aufbaues unserem Beispiel nahe kommen, einen Weg zu weisen, sondern wir nehmen an, daß gleichzeitig auch die Probleme der kurzfristigen Erfolgsrechnung in kleineren, mehr handwerklichen Betrieben in dieser Arbeit ihre Lösung finden werden, da ja der Aufbau der Erfolgsrechnung grundsätzlich der gleiche sein muß.

Ausgehend von der monatlichen Erfolgsrechnung der einzelnen Baustellenbetriebe, die gleichzeitig eine Nachkalkulation der auf die monat-

liche Bauleistung entfallenden Kosten darstellt, wird der Gesamterfolg der Unternehmung in einer Rechnung zusammengefaßt, deren Inhalt und Form eine innere Verwandtschaft mit der Jahresgewinn- und Verlustrechnung erkennen läßt. Auf den einzelnen Baustellen wird der Erfolg erzielt, der aus der eigentlichen Produktionstätigkeit der Bauunternehmung herrührt. Fügen wir ihm in der Gesamtrechnung die Erfolge der Hilfs- und Nebenbetriebe hinzu und berücksichtigen wir gleichfalls die neutralen Erträge, denen wir die neutralen Aufwendungen gegenüberstellen, so gibt uns der Saldo den Gesamterfolg der Unternehmung an.

Es gibt also 2 Arten der Erfolgsrechnung in der Bauindustrie: die Monatserfolgsrechnung der Baustellen, die der Betriebskontrolle der einzelnen Produktionsbetriebe dienen kann und ihrem Charakter nach eine Selbstkostenrechnung ist und die Monatserfolgsrechnung der Gesamtunternehmung, die auf den Ergebnissen des ersten Typs aufgebaut ist und eine Erfolgskontrolle im Hinblick auf das Jahresergebnis ermöglicht. Welche Ziele durch beide Rechnungstypen außer den schon genannten noch erreicht werden können, wird durch diese Arbeit ebenfalls gezeigt werden.

Zum Schlusse sei noch einmal folgendes betont: die Einführung der Monatserfolgsrechnung in der Bauindustrie ist eine Folgeerscheinung der Wirtschaftskrise. Aber sie verliert, nachdem sie einmal eingeführt worden ist und die Zweckmäßigkeit dieses Kontrollmittels erkannt wurde, auch in Zeit einer besseren Konjunktur nicht ihre Berechtigung. Die genaue Beobachtung der betrieblichen Entwicklung der Unternehmung nach innen und außen, zu der die Krisenzeit drängte, darf auch in guten Jahren nicht außer acht gelassen werden, um auf diesem Wege zu einer gerechten Preisbildung und Betriebsführung im Sinne des völkischen Gemeinschaftslebens zu kommen.

Es ist schon öfter in der Wirtschaftswissenschaft vorgekommen, daß grundlegende Probleme erst aufgedeckt wurden, nachdem schon zum Teil die Folgen ihrer Vernachlässigung eingetreten waren. Denken wir an die Tageswertrechnung, deren Bedeutung ohne die Inflation vielleicht niemals in ihrem Umfange erkannt worden wäre. Es sind immer die Wirtschaftskrisen, die auf die Fehler der Betriebsführung aufmerksam machen. Aber in der Konjunktur müssen die in der Krise gewonnen Erkenntnisse ausgenutzt werden.

Der Sinn des Wirtschaftens liegt in dem Streben nach einem Erfolge. Daß bei der Tätigkeit des Unternehmers, wie letzten Endes bei jeder menschlichen Handlungsweise das ökonomische Prinzip herrscht, ist selbstverständlich. Die Praxis der Wirtschaftsführung ist immer bestrebt, mit dem geringsten Aufwand den größten Ertrag zu erhalten.

Dieses Ziel des größten Erfolges kann aber nur erreicht werden, wenn die beiden Erfolgsfaktoren, Aufwand und Ertrag, dauernd in kurzen Abständen einer genauen Kontrolle unterzogen werden. Dazu dient die Monatserfolgsrechnung.

Die Monatserfolgsrechnung in einer industriellen Bauunternehmung.

1. Die Arten des kurzfristigen Erfolges und ihr Einfluß auf die Gestaltung der Monatserfolgsrechnung.

Bevor wir das Wesen der Monatserfolgsrechnung in der Bauindustrie und ihren organischen Zusammenhang mit der Betriebseigenart dieses Wirtschaftszweiges erfassen und beurteilen können, wollen wir uns über drei Probleme Klarheit verschaffen.

Zunächst müssen wir den Charakter des Erfolges, der in unserer Rechnung ermittelt wird, eindeutig erkennen können. Es ist bekannt, daß der Inhalt einer kurzfristigen Erfolgsrechnung, die Art und Bewertung der durch sie erfaßten Aufwands- und Ertragsposten verschiedenartig sein kann und allein durch den Zweck bestimmt wird, der mit ihrer Gegenüberstellung erreicht werden soll. Die Frage, warum dieser oder jener Posten in der Erfolgsrechnung der Bauindustrie erfaßt oder fortgelassen wird und nach welchem Bewertungsprinzip sich sein Ansatz richtet, kann erst gelöst werden, wenn Klarheit über das festzustellende Erfolgsergebnis herrscht.

Die zweite Aufgabe unserer Vorarbeit liegt in der Orientierung über die Formen, die man einer kurzfristigen Erfolgsrechnung je nach der Gestaltung des Rechnungswesens der Unternehmung geben kann. Wir wollen uns ein Urteil darüber bilden, ob es genügt, die Zahlen der Erfolgsrechnung in einem lockeren Zusammenhang mit der Buchhaltung zu ermitteln, wie es in der Bauindustrie geschieht, oder ob es erforderlich ist, die kurzfristige Erfolgsrechnung so fest in den Kontenplan der Buchhaltung zu verankern, daß wir zu einer buchmäßig gebundenen doppelten Erfolgsausweisung in einer Monatsbilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung kommen.

Das letzte Ziel, bevor wir näher in das Wesen der periodischen Erfolgsrechnung eines industriellen Bauunternehmens eindringen können, soll die Erkenntnis der Besonderheiten eines solchen Betriebes sein. Wir werden sehen, daß die betriebliche Eigenart der Bauproduktion einen besonderen Einfluß besonders auf die Auswertungsmöglichkeiten der Rechnung ausübt und daß hier nicht in der Weise verfahren werden darf, wie es Betrieben mit gleichlaufender Produktion und stationären Anlagen erlaubt ist.

Um nun diese 3 Punkte eingehender behandeln zu können, werden wir uns zunächst auf die Ergebnisse der wissenschaftlichen Forschungen in der Literatur stützen.

Leitner unterscheidet in seiner Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe [1]) 6 Erfolgsarten, die, wie er sagt, durch eine „unterjährige Erfolgsberechnung" festgestellt werden können. Diese Erfolge sind:

a) der periodische Gesamterfolg der Unternehmung,
b) der geschäftswesentliche Gesamterfolg der Erzeugung,
c) die Teilerfolge der Betriebsteile.
d) der Betriebserfolg der produzierenden Abteilungen (auf Grund von Normal- und Sollverbrauchsziffern),
e) der Umsatzerfolg,
f) der Konjunkturerfolg.

Wir könnten natürlich diese einzelnen Erfolgsarten noch weiter zergliedern und verfeinerte Spezialerfolgsrechnungen zu ihrer Ermittlung aufstellen. Es soll uns aber genügen, an dieser Stelle den Charakter der Monatsrechnungen zu untersuchen, die der Eigenart dieser 6 wichtigsten Erfolgsarten Rechnung tragen.

a) Der periodische Gesamterfolg der Unternehmung.

Der Gesamterfolg einer Unternehmung ergibt sich aus der Gegenüberstellung aller in einem bestimmten Zeitraum — hier also in einem Monat — gemachten Aufwendungen und allen monatlichen Erträgen. Er setzt sich daher zusammen aus dem Fabrikationserfolg einer Unternehmung und allen übrigen Nebenerfolgen (anorganische, geschäftsunwesentliche — beispielsweise Kursgewinne — Finanzierungserfolge, Buchgewinne aus dem Verkauf von Altmaterial, Handelsgewinne und Gelegenheitserfolge aller Art) [2]). Diese Erträge, die nicht aus der Produktionstätigkeit der Unternehmung herrühren, bezeichnet Schmalenbach als „neutrale" Erträge, denen auf der Aufwandsseite die „neutralen" Aufwendungen gegenüberstehen.

Abgeleitet wurden beide Begriffe aus der bekannten Unterscheidung zwischen Aufwand und Kosten. „Aufwand ist der Wert derjenigen Güter, die für Rechnung der Unternehmung, sei es bestimmungsmäßig, oder nicht bestimmungsmäßig, sei es im Betriebe der Unternehmung selbst oder außerhalb desselben vernichtet wurden oder sonst verloren gingen." [3]) Dieser Aufwand wird in der Buchhaltung aufgezeichnet und erscheint in der Erfolgsrechnung. Demgegenüber steht: „Derjenige Güterverkehr, der in der Selbstkostenrechnung einer wirtschaftlichen Leistung gegenübergestellt wird, heißt Kosten." [4])

---

1) Leitner, Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe, Auflage 1935, Seite 416.
2) Leitner, Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe, Auflage 1935, Seite 416.
3) Schm., Dyn. Bilanz S. 126, 6. Auflage.
4) Schm., Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Auflage, Seite 9.

Durch diese beiden Definitionen ist Schmalenbach dann folgerichtig zu der Feststellung gekommen, daß es Posten in der Erfolgsrechnung gibt, die einen Aufwand darstellen, ohne aber Kosten im Sinne der Selbstkostenrechnung zu sein. Dieser Aufwand ist der neutrale Aufwand. Solche Kosten dagegen, die keinen Platz unter den Aufwandsposten der Erfolgsrechnung haben, werden seit der Veröffentlichung von Schmalenbachs Werken allgemein mit „Zusatzkosten" bezeichnet.

Wenn Schmalenbach bei seiner Begriffsfestlegung von Erfolgsrechnung spricht, so meint er damit die Jahreserfolgsrechnung. Diese erfaßt sämtliche von der Unternehmung im Laufe eines Jahres gemachten Aufwendungen, einschließlich des neutralen Aufwandes, dessen Begriff ja erst aus ihrer Existenz abgeleitet worden ist.

Vergleichen wir nun diese Monatserfolgsrechnung der Gesamtunternehmung mit der Jahreserfolgsrechnung, so müssen wir die Feststellung machen, daß sie — anstatt die Aufwendungen einer Jahresperiode zu sammeln — diejenigen eines Monats ausweist. Sie stellt also einen Teil der Jahreserfolgsrechnung dar. Aus diesem Grunde muß die Summe aller zwölf durch sie errechneten Erfolge gleich dem Jahreserfolg sein.

An dieser Stelle sei gleich darauf hingewiesen, daß es noch einen zweiten Typ der Monatserfolgsrechnung gibt, der sich von dieser oben geschilderten grundsätzlich durch seinen Aufwandsbegriff unterscheidet. „Die monatliche Erfolgsrechnung folgt hinsichtlich ihres Aufwandsbegriffes entweder der Jahreserfolgsrechnung oder der Selbstkostenrechnung. Sie verzichtet auf eine eigene Umgrenzung. Im allgemeinen wird man finden, daß die Monatserfolgsrechnung die größere innere Verwandschaft nicht mit der Jahreserfolgsrechnung, sondern mit der Selbstkostenrechnung hat." *)

Es kommt sogar in einzelnen Betrieben vor, daß die Monatserfolgsrechnung vollkommen durch die Nachkalkulation ersetzt wird. Trotzdem besteht theoretisch und praktisch ein Unterschied zwischen beiden Rechnungsarten, auf den wir kurz hinweisen wollen. Die Erfolgsrechnung, auch wenn sie sich in ihrer Aufwandserfassung an den Kostenbegriff der Selbstkostenrechnung hält, ist immer eine Zeitrechnung. Sie sammelt die Ergebnisse bestimmter Zeiträume. Die Selbstkostenrechnung dagegen verechnet diese Ergebnisse auf den einzelnen Gegenstand der Produktion. Die Selbstkostenrechnung ist Stückrechnung.

Nach diesem kurzen Excours, der zur Klärung der im späteren angewendeten Begriffe beitragen sollte, wenden wir uns wieder der Untersuchung der Monatserfolgsrechnung zu, deren Ziel es sein soll, den Gesamterfolg einer Unternehmung innerhalb eines Monats auszuweisen. Sieht der Unternehmer sich das Ergebnis dieser Rechenoperation am Ende eines Monats an, so wird er die unerfreuliche Feststellung machen, daß er mit ihm nicht viel gewonnen hat.

---

*) Schmalenbach, Kontenrahmen S. 13. Schriftenreihe Einheitsbuchführungen, herausgegeben vom Fachausschuß für Rechnungswesen beim AWV., 2. Auflage.

Ein Ziel ist allerdings dabei erreicht worden; es besteht die Möglichkeit, den Jahresabschluß im voraus abzuschätzen. Aber auch dieser Vorteil hängt von der Erfüllung einer Vorbedingung ab.

Wir sind nicht in der Lage, ohne weiteres von dem Ergebnis einer vierwöchentlichen Periode auf den Jahreserfolg zu schließen, sondern wir brauchen einen Maßstab, an dem gemessen werden kann, ob die Entwicklung des Erfolges einen normalen Verlauf genommen hat. Wir werden daher zum Vergleich die Erfolgsresultate der Vormonate oder das Ergebnis des gleichen Monats im Vorjahre heranziehen. Ein solcher Vergleich, der die Erfolge eines und desselben Betriebes in verschiedenen, gleich großen Zeitperioden einander gegenüberstellt, ist ein Zeitvergleich. Dieser ist aber nur dann durchführbar, wenn die Ergebnisse der Erfolgsrechnungen auch tatsächlich miteinander zu vergleichen sind und das Bild nicht durch irgendwelche Zufälligkeiten getrübt wird. Darum gehört es zu den wichtigsten Forderungen, die an eine kurzfristige Erfolgsrechnung gestellt werden müssen, daß ihr Resultat mit dem früherer Perioden verglichen werden kann. Um dieses Ziel zu erreichen, ist es vor allen Dingen notwendig, die größte Sorgfalt auf die exakte Ermittlung des tatsächlichen Monatsaufwandes und der wirklichen Leistung innerhalb dieses Zeitraumes zu legen. Aufwendungen, die mehrere Monate betreffen, müssen darum verteilt werden. Fallen Leistung und Erlös durch einen größeren Zeitraum soweit auseinander, daß das Bild getrübt wird, so wäre es unrichtig, den Wert der Leistung erst dann in die Rechnung einzustellen, wenn sie Erlös geworden und von der Buchhaltung ausgewiesen wird. In diesem Falle muß der in der Rechnung ausgewiesene Wert der Monatsleistung entsprechen, wenn eine Vergleichbarkeit der Ergebnisse angestrebt wird.

Haben wir nun auf diesem Wege des Zeitvergleiches die Erkenntnis gewonnen, daß das voraussichtliche Jahresergebnis nicht die Höhe des Vorjahres erreichen wird, weil die Entwicklungstendenz des Erfolges eine abnehmende ist, so wird es von großem Interesse sein, festzustellen, worin die Ursache liegt. Natürlich können wir bei einiger Kenntnis der Wirtschaftslage ungefähr angeben, ob das sich verschlechternde Ergebnis auf konjunkturelle oder andere äußere Einflüsse zurückzuführen ist, oder ob innerbetriebliche Mängel die eigentliche Ursache dafür sind, und wenn dies der Fall ist, wo sie liegen. Aber ein klares Bild kann uns diese Rechnung nicht geben. Und dies ist der Grund warum man die Monatserfolgsrechnung im allgemeinen nicht wie die Jahreserfolgsrechnung aufbaut, sondern ihr einen anderen Inhalt gibt, um eine Kontrolle über die innerbetrieblichen Verhältnisse mit ihrer Hilfe ausführen zu können. Wir werden weiter unten diese Art der kurzfristigen Erfolgsrechnung, die der Betriebskontrolle dienen soll, noch kennen lernen.

Die Abschätzung des Jahresergebnisses ist, wenn man den eigentlichen Ursachen der Erfolgsentwicklung nicht auf den Grund gehen kann, von untergeordneter Bedeutung. Nur wenn nebenher noch besondere Betriebsrechnungen für die einzelnen Produktionsbetriebe aufgestellt

werden, aus denen jeder Fehler in der Betriebsführung sofort hervorgeht, kann die Gesamterfolgsrechnung in der beschriebenen Form eine gute Ergänzung sein. Besonders wenn sie den Ertrag nicht in einer Gesamtsumme ausweist, sondern sowohl die Ertrags- wie die Aufwandsseite möglichst weitgehend gliedert, sodaß unter Umständen noch Nebenziele mit ihr erreicht werden können.

Das Nebeneinander beider Rechnungsarten finden wir in der Bauindustrie. Hier ist die Gesamterfolgsrechnung eine Ergänzung der wichtigsten Rechnung, nämlich der Erfolgsrechnung der eigentlichen Produktionsstätten einer Bauunternehmung; der Baustellen.

Zum Schluß dieses Abschnittes dürfen wir nicht vergessen, darauf aufmerksam zu machen, daß diese Monatserfolgsrechnung zur Feststellung des Gesamtgewinnes einer Unternehmung, wenn sie mit einer Bilanz verbunden wird, natürlich alle Aussagen über die Unternehmungsverhältnisse machen kann, die man durch eine Bilanzanalyse erhält. Sie kann uns daher in diesem Falle zur Beobachtung der L i q u i d i t ä t dienen und ebenfalls für Kredit- und Finanzierungsmaßnahmen die notwendigen Unterlagen zu einer R e n t a b i l i t ä t s untersuchung liefern.. In den meisten Fällen der Praxis findet man jedoch wegen der mit der Aufstellung einer Bilanz verbundenen Schwierigkeiten die Monatserfolgsrechnung nur in der Form einer Gewinn- und Verlustrechnung, die uns über diese beiden Punkte der Wirtschaftsführung in der Unternehmung nichts aussagen kann.

b) D e r g e s c h ä f t s w e s e n t l i c h e G e s a m t e r f o l g d e r E r z e u g u n g .

Leitner gibt zu seiner Charakterisierung folgende Erklärung: Er ist ein „Fabrikationsgewinn als Unterschied der Aufwendungen und Erlöse der Betriebsleistungen. Der geschäftsunwesentliche Erfolg bleibt auf den Konten der Buchführung und wird nicht in die unterjährige Erfolgsberechnung einbezogen" *).

Sehen wir uns die Rechnung zur Ermittlung dieses Erfolges bezüglich ihrer Aufwandserfassung an, so werden wir die Feststellung machen müssen, daß in ihr nur das erscheinen darf, was tatsächlich in den Produktionsprozeß an Werten eingegangen ist, also Zweckaufwand **) darstellt und begrifflich sich dem Kostenbegriff der Selbstkostenrechnung nähert. Sie stellt daher den schon im ersten Abschnitt geschilderten zweiten Typ der kurzfristigen Erfolgsrechnung dar. Neutraler Aufwand darf in dieser Rechnung keinen Platz finden. Dagegen erscheinen hier Zusatzkosten. Meistens wird dieser Erfolg nur auf den Konten der Betriebsbuchhaltung ermittelt. Die Geschäftsbuchhaltung bleibt davon unberührt.

*) Leitner, Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe, Auflage 1930 Seite 416.

**) nicht im Sinne Walbs, Erfolgrechnung S. 35, sondern Lehmanns Z. f. hw. F., 14. Jahrgang, S. 165 ff.

Bei Unternehmungen, die keine ausgebaute Betriebsbuchhaltung besitzen, wird diese Rechnung oft durch eine Nachkalkulation ersetzt.*)

Während wir es bei der ersten Erfolgsrechnung mit einem Gewinn zu tun hatten, der sich aus allen einer Unternehmung in einer bestimmten Periode zufließenden Erträgen zusammensetzt, dient uns diese Rechnung nur zur Ermittlung des reinen Produktionserfolges. Dies kann besonders wichtig sein in Unternehmungen, in denen verschiedene Fabrikate hergestellt werden, in denen sich also der Produktionserfolg aus den Einzelerfolgen der verschiedenen Herstellungsprodukte zusammensetzt. Man kann dann durch ständige Beobachtung der Erfolgsentwicklung die Richtlinien für dei zukünftige Produktion erkennen und auf Grund dieser Erkenntnis die Herstellung der den höchsten Gewinn bringenden Fabrikate weiter ausbauen und dagegen die Fabrikation der weniger erfolgtragenden Produkte einschränken. Diesen Produktionsgewinn nennt man in der Praxis der industriellen Fertigung allgemein den Umsatzgewinn. Die Bewertung des Aufwandes erfolgt in dieser Rechnung nach dem Werte der ihm im Augenblick seiner Entstehung beigelegt wird. Liegt zwischen dem Eingang der Kostengüter und dem Umsatz der vollendeten Leistung kein großer Zeitraum, sodaß zwischen dem Tag der Kostenentstehung und dem Umsatztag keine Wertveränderung an den Aufwandsgütern eingetreten ist, so ist dieser Produktionsgewinn gleichzeitig der Schmidtsche Umsatzgewinn, den wir im nachfolgenden noch kennen lernen werden.

Um den Zusammenhang dieser theoretischen Erörterungen mit der Praxis der Erfolgsrechnung in der Bauindustrie nicht zu verlieren, wollen wir schon an dieser Stelle darauf hinweisen, daß der auf den Baukonten der Bauindustrie erscheinende Gewinn den Charakter dieses Produktionsgewinnes trägt. Die Summe aller Bauerfolge stellt den geschäftswesentlichen Erfolg einer Bauunternehmung dar.

c) Die Teilerfolge der Betriebsteile.

In der zuletzt geschilderten Art der Erfolgsrechnung ist uns schon das Bestreben aufgefallen, den reinen Produktionsgewinn von allen Gewinnen zu befreien, die mit der Erzeugung unmittelbar nichts zu tun haben. Ist aber einmal eine Unternehmung darauf eingerichtet auf diese Weise ihren „geschäftswesentlichen" Erfolg zu ermitteln, so wird sie immer mehr das Bestreben haben, die Beteiligung der einzelnen Unterbetriebe an diesem Erfolg festzustellen. Um dieses Teilerfolgsresultat zu gewinnen, ist es nicht notwendig, daß die Betriebsteile einer Unternehmung selbständig bilanzierende Werke sind, wie sie Leitner als Beispiel für diese Erfolgsart anführt, sondern auch der Erfolg der in dieser Hinsicht unselbständigen Unterbetriebe wird aus Gründen, die aus dem Folgenden hervorgehen werden, von großem Interesse sein.

*) Beste, S. 136 ff.

Bei der Betrachtung der Teilerfolgsrechnung der Unterbetriebe stoßen wir auf zwei Arten von Unternehmungsstrukturen, die wir voneinander unterscheiden müssen. Es gibt Unternehmungen, bei denen die Teilbetriebe nebeneinander geschaltet sind und solche, bei denen diese durch eine Hintereinanderschaltung miteinander verbunden sind. Ist eine Unternehmung nach der ersten Art aufgebaut, so ist die Erfolgsrechnung eines Teilbetriebes der Typ der im vorhergehenden Abschnitt näher beschriebenen und daher verhältnismäßig einfach, wenn die Einzelbetriebe selbständig mit dem Markte in Verbindung stehen. Schwierig ist dann nur die gerechte Verteilung der Unkosten der Zentralverwaltungsstelle, weil die Beteiligung der einzelnen Betriebe sehr schwer ermittelt werden kann. Diese Zentralunkosten müssen von dem jeweiligen Bruttoerfolg jedes Betriebes abgezogen werden, bevor von dem tatsächlichen Produktionsergebnis jedes Betriebes gesprochen werden kann.

Wird der Verkauf der Produktionserzeugnisse der einzelnen Betriebe aber durch eine Zentralstelle geleitet, dann müssen auf der Ertragsseite der einzelnen Betriebsrechnungen statt der Verkaufspreise, Verrechnungspreise stehen, deren Berechnung mit größeren, jedoch durchaus nicht unüberwindlichen Schwierigkeiten verbunden ist. Es ist hier aber nicht der Platz weiter auf dieses Problem einzugehen, weil es uns zu sehr in Einzelheiten führen würde, die für unsere späteren Ausführungen nicht von Interesse sind. Schmalenbach hat sich in seiner Dynamischen Bilanz näher damit befaßt.*)

Haben wir nun am Ende einer Periode diesen Produktionsgewinn der einzelnen gleichgeschalteten Unterbetriebe festgestellt, so werden wir sie miteinander vergleichen, um zu sehen, welcher Betrieb den Leistungsansprüchen nicht genügt. Dieser Vergleich des Erfolges gleicher Betriebe in denselben Zeitpunkten, bildet neben dem Zeitvergleich, den wir schon kennen gelernt haben, ein gutes Kontrollmittel. Während der Zeitvergleich uns nur Auskunft darüber geben kann, ob ein Betrieb besser oder schlechter als in einem vergangenen Zeitraum gewirtschaftet hat, gibt uns der Betriebsvergleich die Möglichkeit, darüber zu urteilen, ob der Betrieb absolut gut oder schlecht gearbeitet hat.

Da nun die Unterbetriebe eines großen Unternehmens vielfach unter den gleichen äußeren Bedingungen arbeiten, d. h. sowohl unter den gleichen konjunkturellen Einflüssen stehen, als auch in ihrem Beschäftigungsgrad nicht sehr voneinander abweichen und daher allen Einwirkungen auf den Erfolg in gleicher Stärke ausgesetzt sind, kann ein Unterschied in ihren Erfolgsergebnissen nur auf innerbetriebliche Ungleichheiten, also auf eine verschiedene Betriebsleitung zurückzuführen sein. Wir dringen daher auf diese Weise durch die Kontrolle der kurzfristigen Ergebnisse in die tieferen betrieblichen Verhältnisse einer Unternehmung ein. Wir haben mit ihr ein Meßinstrument für die „Betriebsgebarung", wie Schmalenbach sagt, in Händen. Eine gut geleitete Unternehmung muß

*) Dyn. Bilanz, S. 283.

ständig darauf bedacht sein, daß in allen ihren Unterbetrieben wirtschaftlich gearbeitet wird, daß keine Leerläufe infolge schlechter Organisation entstehen und vor allem, daß kein Schlendrian in der Arbeitsweise einreißt. Bei diesem Betriebsvergleich unter gleichen Außeneinflüssen stehender Betriebe ist die notwendige kurzfristige Betriebskontrolle durch eine verhältnismäßig einfache Monatserfolgsrechnung durchzuführen.

Anders ist es aber, wenn wir uns den 2. Fall des Unternehmungsaufbaues näher betrachten. Bei einer Hintereinanderschaltung der einzelnen Betriebe kann ein Betriebsvergleich nicht gemacht werden, weil von jeder Betriebsart nur ein Betrieb vorhanden ist. Wollen wir in einer solchen Unternehmung ebenfalls eine Kontrolle des innerbetrieblichen Geschehens durchführen, so müssen wir die Erfolgsrechnungen der gleichgearteten Betriebe anderer Unternehmungen heranziehen. Da diese aber meistens unter anderen äußeren Bedingungen ihre Produktionstätigkeit entwickeln, so handelt es sich jetzt um das Problem alle diese Außenwirkungen auf das Ergebnis des Monatserfolges aus der Rechnung auszuschalten, um den sogenannten „reinen Betriebserfolg" zu ermitteln. Wie dies geschieht, werden wir im nächsten Abschnitt, in dem wir uns eingehend mit diesem „Betriebserfolg" beschäftigen wollen, sehen.

Wenn wir nun die bis jetzt gewonnenen Erkenntnisse auf die Praxis der Monatserfolgsrechnung in der Bauindustrie anwenden wollen, so werden wir schon bei oberflächlicher Betrachtung feststellen können, daß hier trotz der Nebeneinanderschaltung der einzelnen Baustellenbetriebe hier ein Betriebsvergleich nicht möglich ist, weil es sehr selten vorkommt, daß auf zwei Baustellen das gleiche Objekt hergestellt wird. Die Verschiedenartigkeit der Aufträge und die daraus erwachsenden, unterschiedlichen Aufgaben der Bauleitung auf den Baustellen machen einen Vergleich der einzelnen Erfolgsergebnisse als Maßstab für die Betriebsgebarung unmöglich. Wir werden daher die Monatserfolgsrechnung der Bauindustrie in anderer Weise zur Kontrolle der Betriebsführung heranziehen.

d) Der Betriebserfolg der produzierenden Abteilungen.

Der Betriebserfolg ist der Gewinn oder Verlust, der ganz unabhängig von allen Außeneinflüssen der Markt- und Beschäftigungsverhältnisse allein durch das Wirken innerbetrieblicher Kräfte in einem Produktionsbetrieb erzielt wird. Er ist das Ergebnis der Betriebsgebarung oder mit anderen Worten das Resultat aus der Art und Weise der Zusammenarbeit aller Arbeitskräfte. Darum ist er zum größten Teil von der Leitung des Betriebes innerhalb einer Wirtschaftsperiode abhängig. Aus diesem Grunde kann man mit Recht die Verantwortlichkeit des Betriebsleiters in der Weise zum Ausdruck bringen, daß man, wie Schmalenbach

vorschlägt, die Höhe einer Betriebstantième in Proportion zu dem Betriebserfolg setzt.

Vergleichen wir den Betriebsgewinn mit dem Gesamtgewinn der Unternehmung, den wir im ersten Abschnitt dieses Kapitels kennen gelernt haben, so fällt uns gleich seine Eigenschaft als Kunstgebilde in die Augen.

„Während bei dem Unternehmungs(Gesamt-)Gewinn vom Standpunkt der gegebenen Wirtschaftsordnung eine naturnotwendige Erscheinung vorliegt, hat man es hier mit einem aus dem verfeinerten wirtschaftlichen Denken erwachsenen, kunstvoll konstruierten Meßinstrument zu tun, das erst besonders erfunden werden mußte".*)

Es kann vorkommen, daß eine Produktion durch den Einfluß der Konjunkturverhältnisse vom Standpunkt des Unternehmungserfolges betrachtet, verlustbringend ist. Wurde aber innerhalb eines Betriebes infolge klugen und gutdurchdachten Betriebsgebarens ein Teil des Aufwandes an Löhnen oder Material gegenüber anderen Perioden eingespart, so können wir hier einen Betriebsgewinn verzeichnen. „Da der absolute Verlust dadurch abgeschwächt erscheint, ergibt sich relativ gesehen ein Gewinn".**)

Das Problem, das sich nun bei einer Monatserfolgsrechnung zur Ermittlung dieses Betriebserfolges ergibt, ist zunächst die Frage nach allen Wirkungen, die von außen her gestaltend das Erfolgsergebnis beeinflussen. Wissen wir welche Faktoren bei der Erfolgsbildung beteiligt sind, so handelt es sich darum, eine Methode zu finden, ihre Wirkung auszuschalten, um nur den reinen Betriebserfolg isoliert ausweisen zu können. Wir wollen hier in aller Kürze den Weg beschreiben, den Schmalenbach in seinen theoretischen Forschungen ***) gefunden hat. Der Gesamtgewinn einer Unternehmung ist zweierlei Einflüssen, die von innen und außen auf ihn wirken, unterworfen. Die Wirkung, die aus dem Unternehmen selbst herauskommt und eine Folge von Sparsamkeit und Fleiß darstellt, ist die der uns schon bekannten Betriebsgebarung. Die Einflüsse, die von der Seite des Marktes die Höhe des Erfolges bestimmen, sind verschiedener Art. Schmalenbach sieht in ihnen die Wirkungen der folgenden vier wichtigsten Momente:

1. der Veränderungen der Struktur der Gesamtwirtschaft,
2. der Konjunkturen,
3. der Saisoneinflüsse,
4. der Modeeinflüsse.

Während sich die Wirkung der letzten 3 Erfolgsfaktoren auf das Ergebnis der Monatserfolgsrechnung durch Rechenoperationen, die wir noch kennen lernen werden, beseitigen lassen, kann man den Einfluß der sich dauernd ändernden Strukturverhältnisse der Gesamtwirtschaft nur

*) Walb, Z. hw. F., Jahrgang 1926, S. 547 Unternehmungsgewinn und Betriebsgewinn.
**) Walb, Z. hw. F., Jahrgang 1926, S. 559.
***) Dyn. Bilanz, S. 105 ff., 276 ff.

schwer isolieren. Denn er wirkt meistens gemeinsam mit den Folgen eines nicht der Ordnung und Rationalität entsprechenden Betriebsgebarens.

Die gleichen Schwierigkeiten treten auf, wenn nicht, wie in dem von Schmalenbach angenommenen Falle, die Struktur eines Betriebes gegenüber der Entwicklung der technischen Einrichtungen der Gesamtwirtschaft konstant geblieben ist, sondern wenn ein Betrieb in der Schnelligkeit seiner technischen Vervollkommnung der übrigen Wirtschaft vorauseilt.

Wir können dann selbst bei der exakten Beobachtung der Umwandlungen im Betriebe nicht feststellen, ob wir die Abweichung des Erfolgsergebnisses gegenüber dem früherer Perioden auf die Tätigkeit der Betriebsleitung oder auf die Aenderungen der innerbetrieblichen Struktur zurückführen sollen. Beide sind miteinander verbunden und zwar in der Weise, daß eine gute Betriebsführung ständig auf eine Verbesserung des Produktionserfolges durch Einführung neuer, gewinnversprechender Erfindungen bedacht sein muß. Der tatsächlich durch eine solche Maßnahme entstandene Gewinn ist dann ein Verdienst des Betriebsleiters, obwohl er auf eine Aenderung der Strukturverhältnisse zurückzuführen ist.

Handelt es sich um eine große, umwälzende Neuerung, so muß man in diesem Falle die Monatserfolgsrechnung auf eine neue Grundlage stellen und für die Kontrolle des zukünftigen Betriebsgebarens einen neuen Maßstab bilden. Dies ist dadurch zu erreichen, daß man einen Teil des neuen Erfolges als den Erfolg aus der veränderten Produktionsgrundlage, also der neuen Struktur, ansieht und nur den anderen Teil als Betriebserfolg zum Vergleich mit den Erfolgen früherer Perioden oder anderer Betriebe heranzieht.

Einflüsse, die durch kleinere Umwandlungen der Betriebsstruktur in die Rechnung hineingetragen werden, lassen sich nicht ausschalten. Trotz dieses Nachteiles der Verschmelzung der Wirkungen des Betriebsgebarens mit denen aus der Strukturveränderung verliert die Monatserfolgsrechnung ihre Zweckmäßigkeit, als Betriebskontrollmittel ausgebaut zu werden, nicht. Wir müssen berücksichtigen, daß sich die Strukturwandlungen im Verhältnis zu den Perioden, nach denen die unterjährigen Erfolgsberechnungen aufgestellt werden, meistens sehr langsam vollziehen. Man kann daher bei verschiedenen Resultaten zweier von allen anderen Außeneinflüssen befreiten Erfolgsrechnungen immer zunächst auf eine Aenderung in der Betriebsgebarung schließen. Erst, wenn nach getroffenen Verbesserungsmaßnahmen der Unterschied weiter fortbesteht, muß man eine Strukturwandlung annehmen. Leichter als die Struktureinflüsse auf den Gewinn der Produktion lassen sich die anderen drei Wirkungen ausschalten.

Um die Methoden zur Erreichung dieses Zieles zu finden, ist es nötig, zunächst die Erscheinungen innerhalb des Betriebslebens zu beobachten, die durch die genannten von außen wirkenden Kräfte hervorgerufen werden.

Schmalenbach hat 4 Symptome festgestellt, die als Anzeichen jener Einflüsse auftreten.

1. eine Veränderung des Preisgefälles,
2. eine Veränderung des Beschäftigungsgrades,
3. eine Veränderung in der Zusammensetzung der Aufträge,
4. in Sonderaufwendungen infolge der Veränderung der Marktlage.

Für die Befreiung der Monatserfolgsrechnung von der die Vergleichbarkeit des Betriebserfolges störenden Veränderung des Preisgefälles in verschiedenen Perioden, schlägt Schmalenbach die Einführung von Verrechnungspreisen vor. Statt der Bewertung des Aufwandes und der Leistung zu Marktpreisen, sollen gleichbleibende Verrechnungspreise in die Betriebsrechnung eingesetzt werden. Der Unterschied zwischen den beiden Preisen wird als ein Außenerfolg über ein besonderes Konto, das „Außenerfolgskonto" verbucht. Der Betrieb wird auf diese Weise immer mit den gleichen Werten belastet und erkannt, sodaß das Resultat einer Erfolgsrechnung, unter der Voraussetzung einer Ausschaltung auch der übrigen Außeneinflüsse den Geldausdruck der innerbetrieblichen Verhältnisse darstellt.

Der Einfluß eines schwankenden Beschäftigungsgrades kann durch die Trennung der fixen und proportionalen Kosten eliminiert werden. Durch genaue Betriebsbeobachtung müssen die Gesamtkosten bei den verschiedenen Beschäftigungsgraden festgestellt werden und nach diesen Vorarbeiten in einen fixen und einen proportionalen Bestandteil zerlegt werden. Degressive oder progressive Kosten müssen gleichfalls in dieser Weise aufgelöst werden. Durch diese Erforschung der Kostenzusammensetzung läßt sich für jeden Beschäftigungsgrad ein Kostennormalsatz ermitteln, mit dessen Hilfe wir zwei Möglichkeiten zur Neutralisierung der Schwankungseinflüsse erreichen.

Entweder vergüten wir jedem Betriebe seine Leerlaufkosten zurück. Ihre Höhe können wir jedesmal feststellen, indem wir auf die Leistungseinheit bei einer Beschäftigungsabnahme des Betriebes, statt eines höheren Prozentsatzes an fixen Kosten, den Fixkostenprozentsatz bei Normalbeschäftigung zu verrechnen. Die auf diese Weise gedeckten fixen Kosten ziehen wir von den gesamten Fixkosten ab und verbuchen den Rest zu Lasten des schon bekannten Außenerfolgskontos zu Gunsten des Betriebskontos.

Oder aber wir vergüten jedem Betriebe immer die durch ihn entstandenen fixen Kosten in der Betriebsrechnung zurück, sodaß ihr Einfluß damit vollkommen ausgeglichen wird. Die Schwierigkeit dieser Rechenoperationen liegt in der richtigen Ermittlung des Kostencharakters bei den einzelnen Beschäftigungsgraden.

Die Wirkung der Konjunktur auf die Zusammensetzung der Aufträge und die damit verbundene Unterschiedlichkeit in der rationellen Durchführung ihrer Erledigung, kann durch Staffelung der Verrechnungspreise

nach dem Auftragsquantum aus der Betriebsrechnung ausgeschaltet werden. Da kleinere, verschiedenartige Aufträge verhältnismäßig mehr Arbeitsaufwand beanspruchen als große gleichbleibende Bestellungen, deren Ausführung viel rationeller gehandhabt werden kann, müssen die innerbetrieblichen Verrechnungspreise für kleine Bestellungen höher sein als für umfangreichere. Dieses Problem spielt aber nicht in allen Betrieben eine Rolle, sondern nur in denen, die auf Massenfabrikation verschiedener Artikel eingestellt sind.

Sonderaufwendungen bei schlechter Marktlage kommen aber fast in allen Betrieben vor. Meistens handelt es sich dabei um einen erhöhten Werbeaufwand. Rechnungstechnisch liegt in ihrer Absonderung keine Schwierigkeit, weil wieder das Außenerfolgskonto dazu dienen kann, sie aufzufangen. Man muß nur frühzeitig die Ursache der einzelnen Aufwendungen erkennen, um zu unterscheiden, ob sie normalen oder außerordentlichen Charakter haben.

Nach dieser Charakterisierung des von Schmalenbach in seiner reinen Form gefundenen Betriebserfolges und der Beschreibung seiner Isolierungsmethode in der Monatserfolgsrechnung, dürfen wir nicht verfehlen auf den Begriff des Betriebserfolges der produzierenden Abteilungen einzugehen, den Leitner bei seiner Unterteilung der durch unterjährige Erfolgsberechnungen festzustellenden Erfolge im Auge hatte. Aus der zusätzlichen Definition des Betriebserfolgsbegriffes geht hervor, daß Leitner darunter den Erfolg versteht, der auf Grund von Normal- oder Sollverbrauchsziffern in einer kurzfristigen Erfolgsrechnung ermittelt werden kann. Der Weg zu seiner Gewinnung ist in kurzen Worten folgender:

Bei Verkauf der fertigen Fabrikate wird der Ausgang an das Verkaufskonto auf dem Fabrikationskonto nicht zu dem tatsächlichen Selbstkostenwert eingesetzt, sondern zu einem Normalpreis, der in seiner Höhe einem durch die Erfahrung ermittelten durchschnittlichen Selbstkostenpreis entspricht. Der Gedanke, der diesem Verfahren zugrunde liegt ist der, daß eine gewisse normale Höhe der Selbstkosten eines Betriebes unter keinen Umständen überschritten werden darf. Sind die auf der Sollseite des Fabrikationskontos verbuchten, tatsächlich entstandenen Aufwendungen größer als die Normalziffern der ausgehenden fertigen Fabrikate, so schließt das Konto mit einem Verlust ab, während im umgekehrten Falle bei geringeren Ist-Aufwendungen ein Gewinn entsteht, den Leitner für den Betriebsgewinn ansieht. Die gleiche Ansicht vertritt Calmes in seinem „Fabrikbetrieb".*)

„Stehen die Selbstkosten eines Betriebes unter dem Normalpreis, so schließt dieser offenbar mit einem Gewinn ab und dem Leiter gebührt eine entsprechende Prämie für diese Leistung".

Dieser von Leitner angeführte Betriebserfolg kann nur in dem Falle ein Ausdruck der Betriebsgebarung sein, wenn die Normalziffern einer

*) Calmes, der Fabrikbetrieb, 1908, S. 168.

dauernden Veränderung unterzogen werden, sobald sich Außeneinflüsse durch die Preisgestaltung der Aufwandsgüter, durch den Beschäftigungsgrad, sowie durch die anderen schon genannten Verhältnisse, bemerkbar machen. Aus diesem Grunde kann z. B. bei einer durch Preissteigerung der Aufwandsgüter hervorgerufenen Ueberschreitung der Normalaufwandsziffern ein Betriebsleiter nicht für den Verlust verantwortlich gemacht werden, denn der ausgewiesene Erfolg, ist nicht der reine Betriebserfolg im Sinne Schmalenbachs, sondern er ist dem Außeneinfluß der Veränderung des Preisgefälles unterworfen.

Um nach der Behandlung dieser theoretischen Probleme, die zur Klärung der im praktischen Teil angewandten Begriffe unumgänglich war, wieder einen Ausblick auf die Praxis der Bauindustrie bei der Aufstellung der Monatsrechnung zu geben, wollen wir hier schon auf folgendes hinweisen.

Auf dem Baukonto erscheint der Produktionsgewinn als Unterschied zwischen den tatsächlichen Selbstkosten und der im Angebot festgelegten, auf Grund einer Vorkalkulation berechneten, Kostenanschlagspreise. Dieser Gewinn muß dem in der Vorkalkulation angesetzten Gewinn entsprechen, wenn die Betriebsführung auf der Baustelle ordnungsmäßig gewesen ist, denn die Werte der Vorkalkulation werden immer unter der Voraussetzung einer normalen Rationalität bei der Bauausführung berechnet.

Weicht dieses Ergebnis des auf dem Baukonto ermittelten Baustellenerfolges von dem der Vorkalkulation zu Grunde gelegten ab, so ist die Differenz noch nicht als der reine Betriebserfolg des Baustellenbetriebes anzusehen, sondern die Abweichung kann auf Außeneinflüssen beruhen, die, wie wir später noch sehen werden, zum Teil auf die Spekulationserfolge bei der Beschaffung der Baumaterialen zurückzuführen sind, zum Teil aber auch die Folge von nicht vorauszusehenden Preisänderungen anderer Kostengüter sein können. Diese müssen erst eine rechnerische Berücksichtigung erfahren, bevor wir den reinen Betriebserfolg des Baustellenbetriebes ermitteln können.

e) Der Umsatzerfolg.

Der Umsatzerfolg ist ein marktwirtschaftlicher Erfolg aus der umsetzenden Tätigkeit der Unternehmung.*)

Man versteht darunter im allgemeinen den Erfolg, der auf den Verkaufskonten einer Unternehmung erscheint.

Zu unterscheiden ist aber dieser Gewinn von dem Begriff des Umsatzgewinnes, den Schmidt in seiner organischen Tageswertbilanz, als den Reingewinn aus dem Umsatz einer Unternehmung seinem Werk zu Grunde gelegt hat.

*) Leitner, a. a. O.

Nach Schmidt ist nur das Gewinn am vollzogenen Umsatz, „was über den Tageswert der Kosten hinausragt",*) denn nur in diesem Falle bleibt die Produktionsgrundlage der Unternehmung erhalten. Aus dem gesamten Erlös für eine Leistung muß der Betrieb einen Betrag in der Höhe des Wiederbeschaffungspreises der Kosten am Umsatztage zurückhalten, wenn er die Möglichkeit haben will, weiter produzieren zu können. Nur das, was hierüber hinaus erzielt wurde, darf als Dividende verteilt werden.

Für die Selbstkostenrechnung hat man in der Praxis dieses Tageswertprinzip längst als das richtige erkannt.

In der Buchhaltung wird aber auf die Erhaltung der Produktionsgrundlage deshalb gewöhnlich keine Rücksicht genommen, weil es der Buchhaltungspraxis entspricht, die Aufwandsgüter zu ihren Anschaffungswerten entweder direkt oder von den Bestandskonten als Selbstkosten auf das Fabrikationskonto zu übernehmen. Sobald die hergestellten Fabrikate verkauft werden, wird diesem an Anschaffungswerten orientierten Selbstkostenpreis auf dem Umsatz- oder Verkaufskonto der Verkaufspreis gegenübergestellt. Aus dem Saldo ergibt sich dann ein Gewinn, der in der Praxis mit Umsatzgewinn bezeichnet wird, der aber von dem Schmidt'schen Umsatzgewinn um die Differenz zwischen dem Wiederbeschaffungspreis der Kostengüter an dem jeweiligen Umsatztage und ihrem Anschaffungspreis abweicht.

Den Weg zur Aufstellung einer Monatserfolgsrechnung für die Ermittlung des reinen Umsatzerfolges einer Unternehmung, einer Erfolgsrechnung also, die auf die gütermäßige Erhaltung der Unternehmung Rücksicht nimmt, sieht Schmidt in folgendem Verfahren:

Die fertigen Fabrikate werden auf dem Fabrikationskonto oder auf dem Fertiglagerkonto zu ihrem Gestehungspreis, d. h. also dem Anschaffungspreis der Kostenteile verbucht. „Erst im Augenblick des Verkaufs, des Umsatzes kann für diesen Termin der Tagesbeschaffungswert für die Kostenteile der Produkte eingesetzt werden".**) Diese Verrechnung erfolgt auf dem Verkaufskonto. Hier gehen die Fabrikate zu ihren Gestehungspreisen von dem Fabrikationskonto ein. Die Differenz zwischen Eingangs- und Tagesbeschaffungswert der Kostenteile wird hier zu Gunsten oder zu Lasten des Vermögenswertänderungs- oder Wertberichtigungskontos hinzu- und abgebucht. Bei einer Preissteigerung der Kostengüter am Umsatztage würde z. B. dann die Buchung des Differenzbetrages lauten: Verkaufskonto an Vermögenswertänderungskonto. Dem Tagesselbstkostenwert auf der Sollseite des Verkaufskontos wird dann der Verkaufspreis gegenüber gestellt. Der Saldo ist der reine Umsatzgewinn.

Da wir in der Bauindustrie die fertigen Bauten nicht verkaufen, sondern der Gewinn aus einer Leistung herrührt, die juristisch auf Grund

---

*) Organ. Bil., Schmidt, S. 66.
**) Kalkulation und Preispolitik, H.H.S. 1529.

eines Werkvertrages vollbracht wird, haben wir auch in der Buchhaltung kein Verkaufskonto. Das Umsatzkonto der Baubetriebe ist das Baukonto.

Sehen wir uns diesen auf dem Baukonto erscheinenden Gewinn daraufhin an, ob er dem Schmidtschen Umsatzgewinn gleichkommt, so müssen wir folgende Ueberlegung anstellen.

Die Produktionsgrundlage eines Baubetriebes besteht in dem kaufmännischen und technischen Verwaltungsapparat und in den zur Bauausführung notwendigen Maschinen und Geräten. Diese beiden Dinge sind unbedingt erforderlich, wenn eine Bauunternehmung in ständiger Betriebsbereitschaft bleiben will. Nicht notwendig ist aber, um produktionsfähig bleiben zu können im Gegensatz zu anderen Industriebetrieben mit Massenfabrikationen, in denen ohne vorherigen Auftrag produziert und erst nach Fertigstellung der Fabrikate abgesetzt wird, ein fester Bestand an Materialien. Es besteht kein Materialienlager für Baustoffe mit einem eisernen Bestand, der in seiner Höhe erhalten werden muß. Alle Materialien werden in einer Bauunternehmung erst bei der Hereinnahme eines Bauauftrages angeschafft. Die Anschaffungskosten zur Zeit des Angebotsausganges bilden die Grundlage der dem Auftraggeber berechneten Leistungspreise. Die Baustoffe können unter Umständen auch von dem Bauherrn selbst beschafft werden. Der eigentliche Umsatzgewinn einer Bauunternehmung wird nicht durch die Umwandlung von Rohstoffen erzielt, sondern entsteht aus der Technik der Bauausführung und dem damit verbundenen Einsatz der Geräte und Maschinen. In der Vorkalkulation zur Aufstellung des Kostenanschlages wird nun der Tagespreis aller Kostengüter eingesetzt und danach der Leistungspreis für die Bauausführung berechnet. Bei Hereinnahme des Auftrages zu festen Einheitspreisen muß darum jede Bauunternehmung sich sofort mit den nötigen Materialien eindecken, wenn sie dem Risiko bei einer Preissteigerung im Laufe der Bauausführung entgehen will. Verbuchen wir den Anschaffungspreis der Materialien auf dem Baukonto, so ist dies auch dann kein Fehler, wenn der Tagespreis des tatsächlichen Umsatztages (in einem späteren Kapitel werden wir den Umsatztag einer Bauleistung noch näher festlegen) höher ist, denn wir brauchen ja die Materialien nicht wieder zu beschaffen. Bei einem späteren Auftrage werden wieder andere Baustoffe benötigt, nach deren Anschaffungskosten wir wiederum den Leistungspreis für den Auftraggeber berechnen.

Es kommt aber häufig vor, daß eine Bauunternehmung sich nicht sofort bei der Auftragserteilung mit den Baumaterialien eindeckt, sondern daß sie in der Hoffnung einer Preissenkung im Verlaufe der Bauausführung erst in dem Augenblick die Beschaffung vornimmt, wenn die Materialien zur Herstellung eines bestimmten Bauteiles notwendig werden. Der Leistungspreis ist aber auf Grund der Anschaffungskosten am Tage des Angebotsausganges festgelegt. Buchen wir in diesem Falle, wie es in der Praxis immer geschieht, die Materialien zu ihren tatsächlichen Eingangspreisen, so kann auf dem Baukonto bei einer Preissenkung

neben dem Umsatzgewinn ein Spekulationsgewinn entstehen, der natürlich ebenfalls voll ausschüttbar ist.

Sind keine Spekulationsgewinne oder Verluste an den Materialien erzielt worden, so kann man den auf dem Baukonto erscheinenden Gewinn als den reinen Umsatzgewinn ansehen, denn auf die Erhaltung der Produktionsgrundlage wird insofern Rücksicht genommen, als die Abschreibungen, wie wir später noch sehen werden, die auf dem Baukonto als Aufwand an Maschinen und Geräten verbucht werden, sich nach dem Zeit- oder Tageswertprinzip richten.

f) Der Konjunkturerfolg.

Eine Erfolgsrechnung, die allein zu dem Zweck aufgestellt wird, den Konjunkturgewinn isoliert zu ermitteln, wird in der Praxis des industriellen Rechnungswesens selten vorkommen. Von Interesse ist der reine Konjunkturgewinn mehr für die Konjunkturforschungsinstitute, die sich mit der Aufgabe der Darstellung von Konjunkturbewegungen befassen. Es handelt sich also für sie darum, alle anderen Schwankungen aus den Erfolgsergebnissen der einzelnen Wirtschaftsbetriebe auszuschalten. Wie die Verfahren im einzelnen durchgeführt werden, besonders wie die Arbeiten des Havardinstituts ausgeführt werden, hat Schmalenbach in seiner Dynamischen Bilanz am Schlusse des Kapitels über „die Trennung der Außeneinflüsse unter sich" näher beschrieben.

Bei der Bearbeitung des Themas über die Monatserfolgsrechnung in der Bauindustrie interessieren uns diese Fragen wenig, weil wir den Hauptwert auf die Ermittlung des Betriebserfolges der Baustellen und des Gesamterfolges der Unternehmung legen wollen.

2. Die Formen der kurzfristigen Erfolgsrechnung.

Bezüglich der Erfassungsmethoden von Aufwand und Leistung in der kurzfristigen Erfolgsrechnung werden in der Literatur zwei Arten unterschieden. Es gibt Monatserfolgsrechnungen, die losgelöst von der Buchhaltung aufgestellt werden und eine selbstständige Rechnung darstellen und solche, die aus einer systematischen Buchhaltung hervorgehen.

Bei den auf die Aufzeichnungen der Buchhaltung verzichtenden Rechnungen unterscheidet Beste *) wieder zwei in der Gewinnung des Erfolgsresultats voneinander abweichende Typen. Die eine ermittelt den Erfolg auf indirektem, die andere auf direktem Wege.

Das Charakteristicum der i n d i r e k t e n Methode besteht darin, daß man den Erfolg des Betriebes aus dem Erfolg an dem einzelnen herge-

*) Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 136.

stellten Stück errechnet. Man vergleicht den Aufwand eines oder mehrerer Stücke mit dem Erlös an diesen Einzelleistungen. Die periodische Zusammenfassung aller Stückerfolge ergibt dann den Periodenerfolg des Betriebes. Das Hilfsmittel dieser Rechnungsart ist in den meisten Fällen eine Nachkalkulation, weil es durch sie allein möglich ist, eine zuverlässige Grundlage für die Aufwandsrechnung zu gewinnen.

Verzichtet man auf die Ermittlung der tatsächlichen Aufwandswerte durch eine Nachkalkulation und rechnet mit feststehenden Durchschnittszahlen, so kann es vorkommen, daß der Erfolg ungenau wird, weil sich die Preise der Aufwandsgüter gegenüber den, den Durchschnittswerten zugrunde liegenden, geändert haben.

Die direkte kurzfristige Erfolgsrechnung findet man in zwei Formen. In der ersten Form, der Distanzrechnung, werden die Vermögensteile am Anfang der Periode mit denen am Ende des Rechnungsabschnittes verglichen. Gleichzeitig stellt man dieser Rechnung „eine Rechnung über die Ansprüche des Betriebseigentümers und der Fremden an dem Gütervorrat gegenüber".*) Die Erscheinungsform dieses Types der Erfolgsrechnung ist die Bilanz. Zu ihrer Aufstellung sind keine Aufzeichnungen in der Zwischenzeit notwendig. Die andere Form der direkten periodischen Erfolgsermittlung, die Bewegungsrechnung, ermittelt den Erfolg durch die Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen. Sie läßt daraus das Zustandekommen des Gewinnes ersehen, gibt aber keinen Aufschluß über den Status der Unternehmung. Durchgeführt wird diese Bewegungsrechnung in der Gewinn- und Verlustrechnung. Da aber Aufwand und Ertrag in jeder Periode laufend aufgezeichnet werden müssen, kann diese Rechnung nicht ganz auf die buchhalterische Tätigkeit zur Sammlung ihrer Unterlagen verzichten. Jedoch ist es nicht notwendig, daß diese Buchhaltung systematisch durchgeführt wird. Sie braucht nicht vollständig zu sein. In der Praxis aber findet man selten eine Buchhaltung, die nur Aufwands- und Ertragszahlen festhält. Gewöhnlich gehört darum der Typ der Bewegungsrechnung zu den kurzfristigen Erfolgsrechnungen, die aus einer systematischen Buchhaltung hervorgehen.

Diese Erfolgsermittlung, die in Anlehnung an eine Buchhaltung aufgestellt wird, besitzt im Vergleich mit der ersten Methode viele Vorzüge. Erst sie ermöglicht tiefer in die Zusammenhänge der Erfolgsentwicklung einzudringen, weil sie die Quellen des Erfolges aufdecken kann. Ihr ist gleichzeitig die größere Genauigkeit zuzusprechen, da sie die tatsächlichen Zahlen aufzeichnet und nicht den Erfolg aus einer Kalkulation ermittelt, die zum Beispiel im Falle der Zuschlagskalkulation bei der Unkostenverrechnung mit festen Durchschnittssätzen rechnen muß. Ein dritter Vorzug liegt darin, daß sie den reinen Betriebserfolg ausweisen kann, während es bei der Methode, der nicht aus einer Buchhaltung hervorgehenden Rechnungen, sehr schwer ist, die Außeneinflüsse abzusondern.

*) Beste, die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 146.

Wenn aber eine kurzfristige Erfolgsrechnung aus einer systematischen Buchhaltung herauswachsen soll, so muß in der Gestaltung des Kontenplanes darauf Rücksicht genommen werden.

Die erste an das Kontensystem zu stellende Anforderung ist eine weitgehende Gliederung, die eine Erfolgsrechnung ermöglicht, aus der sowohl die wichtigsten Quellen des Erfolges zu erkennen sind, als auch die Veränderungen des Status der Unternehmung in ihren Einzelheiten. Nicht nur das Ziel der Gewährung eines tieferen Einblickes in die Betriebsverhältnisse soll die Buchhaltung erreichen, sondern sie soll auch so aufgebaut sein, daß die Erfolgsziffer so schnell wie möglich vorliegen kann. Dazu ist vor allem eine Zerlegung der gemischten Konten in reine Bestands- und reine Erfolgskonten notwendig, damit eine zeitraubende Inventur am Ende jeder Periode überflüssig wird.

Diese Forderung ist allerdings nur bedingungsweise zu stellen. Tritt zum Beispiel der Fall ein, den wir in der Buchhaltung der Bauindustrie bei der Führung der Baukonten als Bestands-Erfolgskonten noch kennen lernen werden, daß die Kosten, die durch die Beseitigung der gemischten Konten entstehen, so groß werden, daß eine Inventur die günstigere Lösung bietet, so ist eine Durchbrechung des Prinzips durchaus gerechtfertigt.

Die Lösung der Frage, wie das Kontensystem einer Buchhaltung gegliedert und in seinen Teilen aufgebaut sein muß, wenn eine einzubauende kurzfristige Erfolgsrechnung mit ihm fest verknüpft sein soll, hat Schmalenbach in seinem Kontenrahmen *) niedergelegt. Er teilt seinen Kontenplan in 10 Kontenklassen ein:

Klasse 0: Ruhende Konten,
1: Finanzkonten,
2: Nicht Aufwand, neutraler Aufwand, neutraler Ertrag,
3: Aufwand, nicht anderen Klassen angehörend,
4: Magazin und Lohnkonten,
5: Freie Klasse, Aufwandskonten mit Rückrechnung oder Verwaltungsbetriebe,
6: Hilfsbetriebe,
7: Hauptbetriebe,
8: Halb- und Fertigfabrikate,
9: Verkaufskonten, Erlöse, Gesamtabrechnung.

Auf Grund dieses Kontenrahmens sind für verschiedene industrielle Betriebe vom Fachausschuß für Rechnungswesen im Ausschuß für wirtschaftliche Verwaltung beim R.K.W. Entwürfe für sogenannte Einheitsbuchführungen ausgearbeitet worden. Darunter befindet sich auch ein Entwurf für das Baugewerbe. Leider wurde dieser wegen der fehlenden Mittel bis heute noch nicht veröffentlicht. Wir können uns daher in dieser Arbeit nicht darauf stützen, sondern müssen uns an die Buchhaltung

---

*) Schmalenbach, Der Kontenrahmen, Z. f. hw. F., 21. Jahrg. 1927.

anlehnen, die das Großunternehmen, das uns seine Unterlagen zur Verfügung stellte, für seine Zwecke eingerichtet hat und auch bei der Aufstellung der Monatserfolgsrechnung zu Hilfe nimmt.

Wird das Kontensystem eines Unternehmens nach den Grundsätzen des Schmalenbach'schen Kontenplanes aufgebaut und auf den Zweck der Monatserfolgsrechnung eingestellt, so geht der Erfolg in doppelter Ausweisung aus der Buchhaltung hervor. Er wird sowohl durch die Distanz- wie durch die Bewegungsrechnung errechnet.

Diese Erfolgsermittlung in zweifacher Weise bringt natürlich die Vorzüge beider Rechnungen mit sich, die bei der Aufstellung jeder einzelnen zu Tage treten. Die Bilanz zeigt den Status der Unternehmung, gibt ein Bild der Liquiditätsverhältnisse und sagt auch das Nötige über die Rentabilität des in der Unternehmung arbeitenden Kapitals aus. Die Bewegungsrechnung gibt Aufschluß über die Quellen des Erfolges und die Entwicklung der Kräfte, die bei seiner Bildung mitgewirkt haben.

Weil diese Monatserfolgsrechnung in Form der Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz alle Vorteile in sich vereinigt, wird sie auch in Theorie und Praxis für den vollkommensten Typ gehalten. „Es kann kein Zweifel darüber bestehen, daß eine gute monatliche Erfolgsrechnung beides, Status sowohl als auch die Bewegungsrechnung nebeneinander zeigen soll".*)

Aber nicht jede Buchhaltung, aus der eine Monatserfolgsrechnung hervorgeht, hat ein in der dem „Kontenrahmen" entsprechenden, vollkommenen Weise ausgebautes Kontennetz. Trotzdem darf darum eine solche Erfolgsrechnung nicht für unbrauchbar gehalten werden, ohne eingehende Untersuchung der Aufgaben, die sie erfüllen kann und vor allen Dingen erfüllen soll. In der Bauindustrie haben wir den Fall, daß der Einbau der kurzfristigen Erfolgsrechnung in das Kontensystem, selbst wenn dieses in seinem Aufbau nach dem Kontenplan der Einheitsbuchführung gestaltet ist, sich nicht empfiehlt, nicht nur wegen der großen damit verbunden Kosten, sondern vor allem wegen des Zeitverlustes, der mit einer exakten kontenmäßigen Durchführung verbunden ist.

Rein theoretisch läßt sich das Problem ohne allzugroße Schwierigkeiten lösen. Die Hauptaufgabe wird darin bestehen, daß wir alle Vorleistungen des Betriebes auf Konten für vorbezahlte Kosten transitorisch erfassen und als Aktivum in die Bilanz einsetzen, und daß zweitens die nachfälligen Aufwandsposten als Kostenrückbestellungen auf einem besonderen Konto verbucht werden, das als Passivum nach der Bilanz hin abgeschlossen wird. Die Eigenart eines Groß-Baubetriebes erfordert aber soviel Hilfskonten und zusätzliche Buchungen dieser Art, daß eine kontenmäßige Durchführung der Monatserfolgsrechnung zuviel Arbeit erfordert.

Die richtige Verteilung einer mehrere Perioden betreffenden Aufwandssumme und die Bemessung der Aufwandshöhe von Posten, die zur

*) Theorie und Praxis d. monatl. Erfolgsrechnung, S. 5. Ergeb. des Preisausschreibens d. Verbandes deutscher Diplomkaufleute E. V., Berlin 1926.

Zeit des Abschlusses noch nicht bekannt sind, wie Garantieverpflichtungen, technische Mängel etc. erfordern zwar einige Ueberlegung. Hat man sich aber einmal für eine Lösung entschieden, so ist die Durchführung rein theoretisch nicht mehr schwierig.

Wenn wir uns trotzdem nicht näher mit dem Problem der vollständigen Eingliederung der Monatserfolgsrechnung der Bauindustrie in die Buchhaltung befassen, so liegt der Grund darin, daß wir die Erfassungsmethode, die die Praxis sich geschaffen hat, um den monatlichen Erfolgsausweis ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zu erhalten, als den Anforderungen der Bauindustrie entsprechend betrachten. Vor allem ist bei dieser Einrichtung der Monatserfolgsrechnung das Prinzip der Schnelligkeit in der Ergebnisermittlung gewahrt. Bei der anderen Methode würde ein Zeitverlust eintreten, der gerade bei den im Baugewerbe ständig wechselnden Betriebsstätten und Betätigungsformen den Sinn einer Monatserfolgsrechnung hinfällig werden ließe.

Einer systematischen Buchhaltung bedarf unsere Monatserfolgsrechnung der Bauunternehmung insofern, als sie ihre wichtigsten Unterlagen aus den buchhalterischen Aufzeichnungen nimmt. Sie geht aber nicht zwangsläufig aus ihr hervor, sondern ist eine selbständige Rechnung. Man verfährt dabei in großzügiger Weise. Auf die Aufteilung kleinerer Aufwandsposten im Verhältnis zur Größe der Umsatzzahlen, die kaum Einfluß auf das Erfolgsergebnis haben, wird verzichtet. Für zur Zeit der Aufstellung noch unbekannte Aufwendungen werden möglichst genaue Schätzungswerte eingesetzt, die sich aus früheren Erfahrungen ergeben.

Weil diese Art der Erfolgsermittlung nicht fest mit der Buchhaltung verknüpft ist und keine buchmäßige Genauigkeit besitzt, ergibt sich natürlich nicht zwangsläufig eine doppelte Erfolgsberechnung, sondern bei diesem Verfahren müssen wir uns nur mit einer Form des Erfolgsausweises begnügen. Die gegebene Form ist in dem Falle immer die Bewegungsrechnung, weil wir aus ihr die Erfolgszusammensetzung und die Entwicklungstendenz der in der Unternehmung wirkenden Kräfte am besten ersehen können.

Es wäre falsch aus dieser Tatsache des nicht ganz exakten Ermittlungsverfahrens auf eine Unbrauchbarkeit der Monatserfolgsrechnung in der Bauindustrie zu schließen. Die Praxis hat bewiesen, daß diese Rechnung durchaus ihren Ansprüchen genügt. Wir werden im Laufe der Arbeit noch sehen, daß diese Erfolgsrechnung durchaus leistungsfähig ist, weil man sie in mannigfaltiger Weise auswerten kann. Selbst das von Schmalenbach als Höchstes angesehene Ziel der Kontrolle der Betriebsgebarung kann mit ihr erreicht werden.

Mit der Ansicht, daß der Grundsatz der Schnelligkeit der Erfolgsermittlung bestimmend für die Erfassungsmethode der Aufwands- und Ertragswerte in der kurzfristigen Erfolgsrechnung sein muß, und dies trifft in besonderem Maße für die Bauindustrie zu, stehen wir nicht allein.

„Die kurzfristige Erfolgsrechnung kann ihre Zwecke nur dann erfüllen, wenn ihr Ergebnis kurze Zeit nach Ablauf der Periode vorliegt, für die sie aufgestellt ist. Dabei muß man bisweilen fünf gerade sein lassen, ohne daß deshalb der Wert der Rechnung herabgesetzt würde. Die kurzfristige Erfolgsrechnung braucht nicht so sehr nach Pfenniggenauigkeit zu streben, wie die anderen Rechnungen. Die Schnelligkeit der Durchführung muß über der Genauigkeit stehen".*)

3. Die Eigenart des Baubetriebes gegenüber anderen Produktionsbetrieben.

Der Baubetrieb unterscheidet sich von anderen Produktionsbetrieben dadurch, daß er wirtschaftliche Güter herstellt, die nicht vertretbar sind. Da ein Bauwerk nach seiner Herstellung mit dem Grund und Boden fest verbunden ist, gehört es innerhalb der Güterordnung in die Gruppe der Immobilien. Der Herstellung eines Baues geht stets ein Bedarf voraus. Erst nach Bestellung werden die einzelnen Bauwerke ausgeführt. Aus diesem Grunde ist die Produktion des Baugewerbes Kundenproduktion. Ein Fertigwarenlager, wie es in Betrieben mit Massenfabrikation geführt wird, ist im Baugewerbe naturgemäß unmöglich.

Hin und wieder kommt es allerdings vor, daß Verkaufsbauten zum Zwecke der Spekulation hergestellt werden. Aber in diesen Fällen handelt es sich um Ausnahmen, die mit der eigentlichen Produktionstätigkeit des Baugewerbes nichts zu tun haben, sondern mit dem in Bauunternehmungen manchmal betriebenen Grundstücksgeschäft in Zusammenhang stehen.

Im Baubetrieb handelt es sich um Einzelfabrikation im reinsten Sinne. Man kann einen solchen Betrieb nicht auf Massen- oder Serienproduktion einstellen, weil die Ausführung eines jeden Bauwerks von den verschiedensten Momenten abhängig ist. Bei Hochbauten hat sie sich nach dem Wunsche des Auftraggebers bezüglich der architektonischen Gestaltung zu richten. Für Industriebauten ist der wirtschaftliche Zweck, der mit ihnen erreicht werden soll, maßgebend. In beiden Fällen spielt außerdem noch die örtliche Beschaffenheit des Bauplatzes eine große Rolle. Die Herstellungsweise jedes Bauwerks muß sich ganz den Bodenverhältnissen des Ortes der Bautätigkeit anpassen. Sie wird verschieden sein, wenn Felsen, Sumpf oder Triebsand die Grundlage bilden.

Nicht nur die äußere Gestaltung und Herstellungsart eines jeden Bauwerks ist ganz verschieden, sondern auch die Arbeitsbedingungen bei der Bauausführung weichen von einander ab und gestalten die Kostenrechnungen und damit den Produktionserfolg unterschiedlich. Zum Bei-

*) Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, S. 13.

spiel üben die klimatischen Verhältnisse an den einzelnen Bauplätzen einen großen Einfluß auf die Kostenhöhe aus.

Eine besondere Gefahr bilden die Grundwässer, deren Beschaffenheit vor Beginn des Baues genau zu untersuchen ist, weil ein Säuregehalt die Fundamente zerstören kann. Auch gegen einen extra vorhandenen Säuregehalt der Luft sind Vorkehrungen zu treffen. Denn auch sie beeinträchtigen die Dauerhaftigkeit eines Bauwerks, gleichgültig ob es aus Mauerwerk, Beton oder Eisen hergestellt wird.

Aus dieser kurzen Beschreibung einiger der zahlreichen äußeren Umstände, die die Betriebsführung auf jedem Baustellenbetrieb beeinflussen, erkennt man schon die Unmöglichkeit, die Erfolgsergebnisse der verschiedenen Baustellen miteinander zu vergleichen, um auf diese Weise eine Kontrolle über die Leistung der einzelnen Betriebe auszuüben. Der Erfolg auf jeder Baustelle hängt zu sehr von äußeren Bedingungen ab, als daß man ihn zum Maßstab für eine gute oder schlechte Betriebsführung machen könnte. Dies läßt sich wohl in Betrieben mit gleichgearteter, gleichmäßig fortlaufender Produktion durchführen, nicht aber in den Betrieben einer Bauunternehmung.

Aber noch durch andere Eigenarten unterscheidet sich das Baugewerbe von anderen Wirtschaftszweigen. Während andere Industrien ihre Tätigkeit an einem festen Ort ausüben, wird in der Bauindustrie für jeden neuen Auftrag eine neue Betriebsstätte eingerichtet.. Sobald die Bestellung vorliegt, entsteht ein Baubetrieb mit besonderer technischer und kaufmänischer Leitung. Man nennt diese einem stetigen Wechsel unterworfenen Produktionsstätten des Baugewerbes unstationäre Platzbetriebe oder auch Wanderbetriebe, um den Unterschied zu einem örtlich feststehenden Fabrikbetrieb zu kennzeichnen.

Diese besondere Betriebsart hat zur Folge, daß auch die maschinellen Einrichtungen nicht an einen bestimmten Platz gebunden sind, sondern von einer Baustelle zur anderen wandern. Werden sie in einer Zeit nicht gebraucht, so lagert man sie an einem zentral gelegenen Platz, dem sogenannten Bauhof. Oft bleiben sie aber nach der Fertigstellung des Bauwerks in dessen Nähe liegen, weil ein Transport zum Bauhof unwirtschaftlich ist. Dies ist dann der Fall, wenn der nächste Verwendungsort nicht weit entfernt von der Stelle ihrer letzten Benutzung liegt.

Die Lagerung nicht in den Produktionsprozeß eingespannter Maschinen bedeutet neben dem Ausfall an Zinsen für den investierten Wert einen Kapitalverlust, der dadurch entsteht, daß die Baugeräte auch während ihrer Nichtbenutzung zum großen Teil eine Wertminderung erleiden. Solange dieser Verlust zum normalen Produktionsverlauf gehört, muß er durch einen erhöhten Abschreibungssatz in der Kalkulation wieder hereingebracht werden. Wenn er aber infolge fehlender Aufträge über das normale Maß hinaus angewachsen ist, besteht für die Unternehmung keine Möglichkeit, sich den Abschreibungsbetrag für ungenutzte Maschinen in seiner vollen Höhe durch höhere Preisanstellung wieder

zurückerstatten zu lassen. In dem Konkurrenzkampf um den Auftrag würde sie in diesem Falle immer unterlegen sein.

Diesen Wirkungen eines schwankenden Beschäftigungsgrades, die sich natürlich in der Erfolgsgestaltung der Unternehmung bemerkbar machen, ist die Bauindustrie in besonders starkem Maße ausgesetzt, weil in ihr Produkte hergestellt werden, die meistens einen großen Kapitalaufwand erfordern und daher immer ein gewisses Risiko in sich tragen. Politische Strömungen und besonders Konjunkturbewegungen wirken sich sofort in dem Beschäftigungsgrad aus. Da in einer Bauunternehmung nicht auf Lager gearbeitet werden kann, ist es auch nicht möglich, die Schwankungen durch kluge Lagerpolitik zu nivellieren. Die Konjunkturempfindlichkeit des Baugewerbes ist darum größer als die der meisten anderen Wirtschaftszweige.

Obwohl sich die Einflüsse des schwankenden Beschäftigungsgrades, wie wir aus dem Vorhergesagten entnehmen müssen, mit besonderer Intensität in der Erfolgsrechnung der ganzen Unternehmung geltend machen, ist der Erfolg des einzelnen Baustellenbetriebes diesen Wirkungen nicht unterworfen. Die Zahl der beschäftigten Arbeiter auf der Baustelle steht durch den Bauplan und den Kostenvoranschlag fest. Es kann für eine bestimmte Arbeitsverrichtung nur immer eine gegebene Anzahl Arbeiter beschäftigt werden, ohne einen nachteiligen Einfluß auf die Wirtschaftlichkeit der Bauausführung auszuüben. „Einer Mehreinstellung von Arbeitskräften für schnellere Fertigstellung, wie sie der Fabrikbetrieb im allgemeinen kennt, sind im Baugewerbe dadurch Grenzen gezogen, daß eine unbeschränkte räumliche Ausdehnung nicht möglich ist. Ohne sich gegenseitig bei der Arbeit zu stören, können z. B. nur innerhalb bestimmter Entfernungen voneinander Maurer, Putzer oder Betonierer angestellt werden“.*)

Aber noch eine andere Eigentümlichkeit, die in Verbindung mit seinem Wanderbetriebscharakter steht, weist das Baugewerbe auf. Während andere Betriebe einen Arbeiterstamm haben, der ständig mit verhältnismäßig geringem Wechsel in ihnen beschäftigt wird, ist die Zusammensetzung der Arbeitskräfte auf den einzelnen Baustellen ganz verschieden. Das liegt daran, daß meistens die Arbeiter an dem Ort der Baustelle angeworben werden, weil die Unterbringung eines Arbeiterstammes, der von einer Baustelle zur anderen geschickt wird, zuviel Kosten verursachen würde. Dies hat zur Folge, daß die Arbeitsleistungen auf den verschiedenen Baustellen sehr unterschiedlich sind, ohne daß in allen Fällen der Betriebsleiter dafür verantwortlich gemacht werden kann.

Außer den wandernden Betrieben gibt es aber auch in der Bauindustrie Betriebsabteilungen, die dem Charakter einer ständigen, örtlich gebundenen Fabrikation entsprechen. Diese Betriebe sind nicht die eigentlichen Produktionsstätten des Baugewerbes, sondern es handelt sich bei ihnen meistens um Neben- und Hilfsbetriebe, z. B. Ziegeleien, Schreinereien, Schlossereien usw.

*) Musterbetriebe Deutscher Wirtschaft „Das Bauwesen“, Weidmann, S. 14.

Wenn wir das Gesagte noch einmal kurz zusammenfassen, so kommen wir zu dem Ergebnis: Die Eigenart des Baubetriebes, sowohl des Gesamtbetriebes als auch der einzelnen Teilbetriebe liegt darin, daß die Betriebsorganisation einem ständigen Wechsel unterworfen ist. Die Leiter stehen beständig vor neuen technischen und betrieblichen Aufgaben. Einmal getroffene Maßnahmen können selten für eine längere Betriebsperiode gelten. Mit jedem neuen Auftrag und jeder neuen Arbeit ändert sich die Zahl und Leistung der Arbeiter, die Menge und Art der Maschinen und Geräte, der Bedarf an Materialien. Aus diesem Grunde ist die Produktion in der Bauindustrie von vielen Momenten abhängig, sodaß sich mit Sicherheit niemals der Erfolg des Wirtschaftens im voraus berechnen läßt.

Nur wenn in kurzen Abständen das Ergebnis immer wieder einer genauen Beobachtung unterzogen wird, ist es möglich, einen Ausblick auf die wahrscheinliche Entwicklung in der Zukunft, der bei allen Dispositionen notwendig ist, zu gewinnen.

4. Das Wesen der Monatserfolgsrechnung in einer Großbauunternehmung.

a) Der Aufbau.

Eine Großbauunternehmung übt ihre wirtschaftliche Betätigung mit Hilfe der einzelnen Baustellen, den eigentlichen Produktionsbetrieben aus. Diese können auch Hauptbetriebe genannt werden, im Gegensatz zu den Neben- und Hilfsbetrieben. Ueber die Unterscheidungsmerkmale der beiden letzten Begriffe herrschen in der Literatur Meinungsverschiedenheiten.

Wir wollen unter Nebenbetrieben solche Betriebe verstehen, die sowohl ihre Leistungen an die Hauptbetriebe abgeben, als auch selbständig mit dem freien Markt in Verbindung stehen. Hierzu sind z. B. Ziegeleien und Steinbrüche zu zählen. Auch Schreinereien und Glasereien, sobald sie Arbeiten für fremde Rechnung ausführen, fallen darunter.*)

Hilfsbetriebe sind solche Betriebe, die nur im Dienste der Hauptbetriebe stehen und keine fremden Aufträge erledigen. Dazu gehören beispielsweise Werkstatt, Schlosserei, sowie Eisenbiegerei und der Bauhof.

Während Neben- und Hilfsbetriebe oft ihre eigene Betriebsbuchhaltung haben, mit deren Hilfe sie ihren Erfolg monatlich selbst berechnen können, werden die buchhalterischen Aufzeichnungen für mehrere, nicht weit voneinander liegenden Baustellen, soweit sie nicht an Ort und Stelle getroffen werden müssen, wie die Notierung der Material- und Geräte-Eingänge auf der Baustelle, von einer zentralen Verwaltungsinstanz, der Niederlassung, ausgeführt.

*) Vergl. Janßen a. a. O. S. 145; Hotz, Kostensenkung b. Bauforschungen, S. 64.

Da im Baustellenbetrieb nur ein einziges Produkt hergestellt wird, nämlich das Bauwerk, so betreffen alle Aufwendungen, die für den Baustellenbetrieb gemacht werden, nur diesen einen Erzeugungsgegenstand. Es genügt daher für jeden Baustellenbetrieb nur ein Konto, das Baukonto, auf dem alle Aufwendungen verbucht werden, die gleichzeitig die Selbstkosten des Bauwerks darstellen. Die Erlöse für fertiggestellte Teilleistungen werden auf dem Bauleistungskonto festgehalten.

Die Niederlassung hat nun die Aufgabe, die Baukonten der in ihrem Bereich in Ausführung befindlichen Bauarbeiten zu verwalten. Gleichzeitig tritt sie aber auch bei Werbung und Tätigung von Geschäftsabschlüssen selbständig mit der Außenwelt in geschäftlichen Verkehr. Sie besorgt die Materialeinkäufe für ihre Baustellen und führt die Lohnzahlungen für sie durch. Manchmal verwaltet sie auch einige Grundstücke und Gebäude der Unternehmung, die gerade an dem Orte ihres Sitzes liegen.

Dies hat zur Folge, daß jede Niederlassung eine ihrem Geschäftsumfange entsprechende Buchführung haben muß.

Die Hauptbuchführung der Unternehmung liegt aber bei der Zentralverwaltung. Hier werden vor allem die ruhenden Konten und ein Teil der Finanzkonten, zum Beispiel das Bankkonto, geführt. Die Niederlassung besitzt kein Bankguthaben, sondern bekommt die notwendigen Geldmittel erst über die Zentrale zugewiesen. Der Zusammenhang zwischen der Buchhaltung der Zentrale mit derjenigen der Niederlassung besteht darin, daß die Zentralbuchführung alle Oberkonten verwaltet, die in der Buchhaltung der Niederlassung in viele Unterkonten zerlegt werden.

Die Zentrale hat z. B. ein Baukonto der Niederlassung München, aber nicht die Unterteilung in die Baukonten M. 316, M. 317, M. 318.*) Oder sie führt in ihrem Kontennetz ein Unkostenkonto München, aber nicht dessen Unterteilung, in Fahrgeld, Miete, Reisespesen usw. Am Ende jeden Monats sind die Niederlassungen verpflichtet, die Umsätze, die auf den Oberkonten im Laufe der Periode vor sich gegangen sind, der Zentralstelle zu melden, damit diese eine Kontrolle ausüben kann. Das eigentliche Verbindungskonto beider Buchhaltungen ist das Konto der Niederlassung bei der Zentrale und das Konto „Zentrale“ bei der Niederlassung. Man hat diese Organisation so getroffen, weil die Baustellen einer Großbauunternehmung oft über weite Gebiete verstreut liegen, sodaß es schwierig wäre, die kaufmännische Verwaltung der Baustellen von einer einzigen Stelle aus durchzuführen.

Neben diesen Niederlassungen gibt es noch die Großbaustellen mit eigener Verwaltung. Sobald ein Auftrag größeren Umfanges erteilt wird, sodaß er einen besonders großen technischen und kaufmännischen Verwaltungsapparat erfordert, unterstellt man ihn nicht einer Niederlassung, sondern richtet für das herzustellende Bauwerk eine eigene Verwaltungsstelle ein. Die Verbindung mit der Zentrale besteht genau wie

*) M. = Kennziffer für München.

bei der Niederlassung in der monatlichen Meldung der Umsätze auf den einzelnen Konten und einer Verrechnung der innerbetrieblichen Geschäftsvorfälle über die beiden, schon erwähnten Verrechnungskonten. Wir können daher die Großbaustelle mit eigener Verwaltung auch als Niederlassung mit einem einzigen Baukonto betrachten.

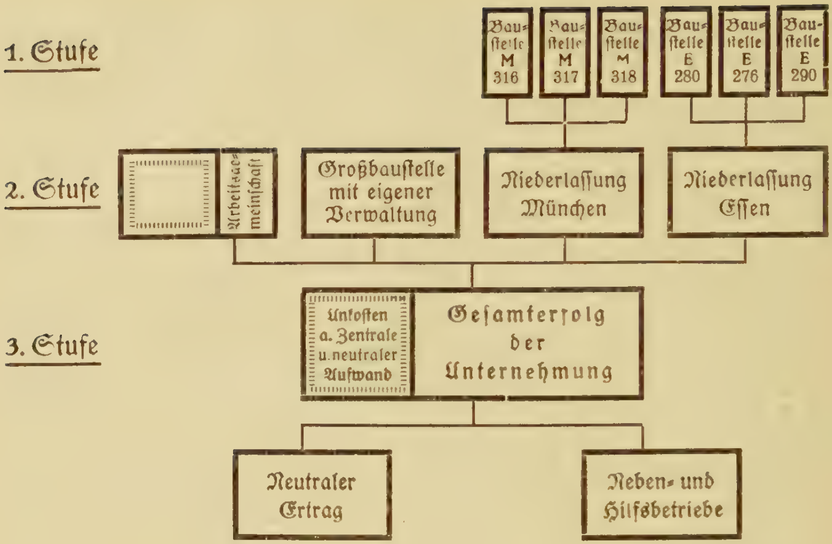
Neben den eigenen Produktionsbetrieben der Baustellen, in denen der eigentliche Produktionsgewinn einer Bauunternehmung erzielt wird, gibt es noch die Arbeitsgemeinschaften, aus denen der Unternehmung ebenfalls Gewinne zufließen. Die Arbeitsgemeinschaften sind Gesellschaften bürgerlichen Rechts zur gemeinsamen Herstellung eines Bauwerks. Im kaufmännischen Sinne handelt es sich hier um ein Partizipationsgeschäft. Statt für sich allein in den Konkurrenzkampf zu treten, haben sich mehrere Baufirmen zur Ausführung eines Bauvorhabens zusammengeschlossen, sodaß jede einen Teil der Ausführungsarbeiten erhält. Jede einzelne Firma ist im Verhältnis ihres Anteiles an der Arbeitsgemeinschaft zum Einsatz eines Betriebskapitals und nach einem besonderen Schlüssel zum Einsatz von Baugeräten und Gestellung von Arbeitskräften verpflichtet. Die Konsorten partizipieren im Verhältnis ihres Einsatzes am Gewinn und Verlust des betreffenden Auftrages.

Wenn wir den Gewinn der ganzen Unternehmung in einer Gesamterfolgsrechnung zusammenfassen wollen, so dürfen wir natürlich die Gewinne aus diesen Arbeitsgemeinschaften nicht außer acht lassen. Der in die Erfolgsrechnung einzusetzende Betrag wird dem Prozentsatz des Monatserfolges der Arbeitsgemeinschaft entsprechen, der vertraglich als Anteil der Unternehmung an ihrem Gesamtgewinn vereinbart wurde.

Bei diesem kurzen Einblick in den Aufbau der Unternehmung zeigt sich sofort der Weg, den die Monatserfolgsrechnung der Gesamtunternehmung bei der Zusammensetzung ihrer Erfolgsziffern zwangsläufig einschlagen muß, um sich dieser Organisation anzupassen.

Das Ergebnis der eigentlichen Produktionstätigkeit wird mit Hilfe der beiden Konten des Baustellenbetriebes, des Baukontos und des Bauleistungskontos in der Baustellenerfolgsrechnung ermittelt. Die Summe aller in einer Niederlassung zusammengestellten Baustellenerfolge, abzüglich der Verwaltungsunkosten der Niederlassung, ergibt den Erfolg der Niederlassung als zweite Stufe. Die Erfolge sämtlicher Niederlassungen werden in der Zentrale zu der Erfolgsrechnung der Gesamtunternehmung zusammengefaßt. Hinzugefügt werden hier noch die Erfolge aus den Arbeitsgemeinschaften und die Erfolge der Neben- und Hilfsbetriebe. Gleichzeitig werden auf den Erfolgskonten der Hauptbuchhaltung die neutralen Erträge wie Spekulations- und Beteiligungsgewinne ermittelt und in die Rechnung eingesetzt.

Der Gesamterfolg erscheint dann in dem Saldo, der sich bei der Gegenüberstellung aller dieser Einzelerfolge und der bei ihrer Ermittlung nicht berücksichtigten neutralen Aufwendungen, sowie den Unkosten der Zentralverwaltung ergibt.



b) Der Inhalt.

Durch den im vorigen Abschnitt geschilderten Aufbau einer Großunternehmung der Bauindustrie ergeben sich zwei Typen von kurzfristigen Erfolgsrechnungen, die sowohl in ihrer Zwecksetzung als auch bezüglich ihres Begriffes von Aufwand und Leistung zu unterscheiden sind. Die eine ist die Erfolgsrechnung des einzelnen Baustellenbetriebes, die andere die Gesamterfolgsrechnung der Unternehmung. Die Erfolgsrechnung der Niederlassung ist kein besonderer Typ, da sie ja nur eine Addition der einzelnen Baustellenerfolge darstellt.

Wir haben schon erkannt, daß der Baustellenerfolg seinem Charakter nach den Produktionserfolg der Unternehmung darstellt und durch die Gegenüberstellung der Selbstkosten mit dem Ertragswerte der fertigen Teilleistung innerhalb einer Monatsperiode ermittelt wird. (Allerdings darf nicht vergessen werden, daß die Verwaltungsunkosten der Zentrale in dieser Rechnung nicht berücksichtigt werden.)

Da die Selbstkosten des in einem Monat hergestellten Teils eines Bauwerkes mit den auf dem Baukonto verbuchten Aufwendungen des Baustellenbetriebes gleichzusetzen sind, ist der Erfolg der Baustelle die Differenz zwischen dem Wert des auf dem Baukonto verzeichneten Aufwandes und dem auf dem Bauleistungskonto erscheinenden Ertragswert.*) Es ist aber zu berücksichtigen, daß am Ende einer Monatsperiode

*) Dieser Ertragswert, im Baubetrieb vielfach Leistungswert genannt, entspricht in seiner Höhe der Summe, die dem Auftraggeber in Rechnung gestellt wird, d. h. dem Kostenanschlagswert. Weil das Bauwerk ja nicht verkauft wird, kann man den Begriff Verkaufswert hier gar nicht anwenden und braucht deshalb meistens die weniger klare Bezeichnung Leistungswert.

sich auf der Baustelle noch Bestände an Materialien befinden, die im Laufe der Bauausführung zwar schon als Eingang auf dem Baukonto verbucht wurden, die aber noch nicht in der Teilleistung verarbeitet worden sind, also noch nicht Kostenbestandteil wurden. Diese Bestände müssen daher am Ende des Monats ermittelt und auf der Leistungsseite der Erfolgsrechnung wieder gutgeschrieben werden. Außerdem gibt es Posten, die noch nicht am Ende der Periode als Aufwand verbucht worden sind, obwohl sie einen Teil des Periodenaufwandes darstellen, wie z. B. die Löhne, die immer erst am Ende einer Lohnwoche berechnet und buchmäßig erfaßt werden. Fällt der Monatsletzte auf einen Tag in der Mitte der Woche, so müssen die Lohnbeträge, die noch nicht auf dem Baukonto erschienen sind, als zusätzlicher Aufwand in der Erfolgsrechnung berücksichtigt werden. Neben diesen Korrekturen der buchmäßig erfaßten Zahlen müssen auch noch die Aufwendungen und Leistungen ihre Berücksichtigung finden, die wegen Fehlens der notwendigen Unterlagen noch nicht verbucht werden konnten, wie noch ausstehende Rechnungen von Lieferanten für schon erfolgte Leistungen.

Unsere Arbeit am Ende des Monats besteht daher darin, eine Abrechnung aufzustellen, die alle diese Korrekturen an den auf dem Baukonto und Bauleistungskonto erfaßten Buchzahlen vornimmt. Wollten wir diese Korrekturen durch transitorische Konten rein buchmäßig durchführen, so wäre der Zeitverlust am Ende des Monats so groß, daß damit eine regelmäßige monatliche Erfolgsberechnung im Baugewerbe hinfällig würde. Vor allen Dingen darum, weil auf die Genauigkeit der Buchzahlen ein größerer Wert gelegt werden müßte, als auf die der Zahlen einer unabhängigen Erfolgsberechnung. Hier kommt es uns darauf an, so schnell wie möglich zu einem Ergebnis zu gelangen, das uns in großen Zügen die Erfolgsgestaltung des vergangenen Monats ausweist.

Nach der Ermittelung des Erfolges der einzelnen Baustellen und einer Summierung der Erfolgsziffern verschiedener Gruppen zu den Niederlassungserfolgen haben wir insofern ein wichtiges Ziel erreicht, als wir schon einen Erfolgsfaktor der Gesamterfolgsrechnung der Unternehmung, den Produktionserfolg, zahlenmäßig festgestellt haben.

Sind wir aber zu der Erfolgsziffer der einzelnen Baustellen gelangt, können wir ohne Hilfsmittel nichts darüber aussagen, ob ihr Erfolg gut oder schlecht war. Außerdem fehlt uns die Möglichkeit festzustellen, wie weit innerbetriebliche Kräfte an der Erfolgsgestaltung beteiligt gewesen sind.

Wir haben bei der Behandlung der Eigenart in der Produktionstätigkeit der Bauindustrie schon die Erkenntnis gewonnen, daß ein Betriebsvergleich zur Durchführung einer Betriebskontrolle wegen der Verschiedenartigkeit der Baustellenbetriebe nicht angestellt werden kann. Als Hilfsmittel, die Betriebsgebarung auf den Baustellen durch die Erfolgsziffern zu kontrollieren, bliebe noch der Zeitvergleich.

Aber auch den Zeitvergleich müssen wir für die Bauindustrie ablehnen. Man kann den Erfolg der Vormonate als Maßstab nicht zum Vergleich heranziehen, weil die Art der Arbeitsverrichtungen in den einzelnen Perioden zu verschieden sind. Wenn in einem Monat die Grundmauern eines Gebäudes gelegt werden, im nächsten die Stockwerke, und im darauffolgenden der Dachstuhl hergestellt wird, so kann man die Ergebnisse dieser drei ganz verschiedenen Produktionstätigkeiten nicht miteinander vergleichen. Das ist ebenso sinnlos, wie ein Vergleich der Erfolgsziffern zweier Betriebe nicht gleicher Wirtschaftszweige. Wir müssen daher in der Bauindustrie zu einem anderen Kontrollmittel der Betriebsgebarung auf den Baustellen greifen.

Das Hilfsmittel, dessen wir uns bedienen wollen, ist die Vorkalkulation und das Bauprogramm.

Das Bauprogramm ist der Arbeitsplan der Baustelle, in dem für jede Woche die zu leistende Arbeit im voraus bestimmt ist. In ihm haben wir ein Mengenmaß für die im Laufe des Monats hergestellten Bauleistungen. Die Vorkalkulation gibt uns den Wertmaßstab für den Erfolg. Durch Vergleich der Sollaufwandszahlen mit dem festgesetzten Leistungswert *) ist aus ihr der Soll-Gewinn für jede monatliche Teilleistung zu entnehmen. Der Ist-Gewinn, den die Baustelle in einem Monat erzielt, muß diesem Gewinn entsprechen. Das, was darüber oder darunter erzielt wird, ist der Betriebsgewinn bzw. der Betriebsverlust einer Baustelle.

Allerdings können Preisveränderungen der Kostengüter gegenüber ihrer Bemessungsgrundlage in der Vorkalkulation eingetreten sein. Diese Außeneinflüsse auf den Erfolg müssen erst durch eine besondere Rechenoperation beseitigt werden, ehe wir eine Aussage über den reinen Betriebserfolg erhalten können. — —

Die Gesamterfolgsrechnung der Unternehmung unterscheidet sich schon durch ihre Zwecksetzung von der Erfolgsrechnung der Baustellenbetriebe. Sie will einen Ausblick auf die Entwicklung des Jahreserfolges gewähren, um einen Weg für die zukünftige Kapitaldisposition zu weisen. Gleichzeitig können bei entsprechender Gliederung der einzelnen Posten die einzelnen Erfolgsquellen bezüglich ihrer Ergiebigkeit genau beobachtet werden.

Da der Gewinnbegriff in dieser kurzfristigen Erfolgsrechnung des Gesamtbetriebes ein anderer ist als der der Baustellenerfolgsrechnung, ist auch der Charakter dieser Erfolgsrechnung ein anderer. Sie ist keine Selbstkostenrechnung, obwohl in ihr aus Zweckmäßigkeitsgründen die in der kaufmännischen Nachkalkulation des Bauwerkes auf dem Baukonto noch nicht berücksichtigten Verwaltungsunkosten der Zentrale dem Ertrag gegenübergestellt werden, sondern sie nähert sich dem Typ der Jahresgewinn- und Verlustrechnung. Dies zeigt sich nicht nur in der äußeren Form, sondern vor allen Dingen an ihrem Aufwandsbegriff.

*) (auch Kostenanschlagswert) siehe Seite 38.

Während in der Baustellenerfolgsrechnung die Abschreibung der Anlagen sich nach dem Zeit- oder Tageswertprinzip richten mußte, weil sie als Selbstkostenrechnung Wert auf die Erhaltung der Produktionsgrundlage legt, ist die Abschreibung in der Jahresgewinn- und Verlustrechnung, und dementsprechend auch in der ihr verwandten Monatserfolgsrechnung am Anschaffungswert orientiert. Es können bei ihrer Bemessung auch besondere Momente, die auf eine Stille-Reserven-Politik zurückzuführen sind, mitgewirkt haben.

Wir gehen deshalb so vor, daß wir die auf den Baukonten belastete kalkulative Abschreibung, die, wie wir später noch sehen werden, in der Bauindustrie auf dem sogenannten „Konto für Geräteleihgebühren" als Gegenkonto gebucht wird, auf der Habenseite der Monatsgewinn- und Verlustrechnung der Gesamtunternehmung der Bauerfolgen wieder hinzufügen. Auf der Sollseite wird dann die Abschreibung der Buchhaltung in ihrer monatlichen Höhe eingesetzt. Ist die kalkulative Abschreibung höher als die Abschreibung der Buchhaltung, so bedeutet die Differenz Zusatzkosten, ist sie geringer, so bedeutet sie neutralen Aufwand.

Auch um die übrigen Zusatzkosten möchte man das Jahresgewinnergebnis und darum ebenfalls den Monatsgewinn nicht kürzen.

In die Geräteleihgebühren, die als Kosten auf dem Baukonto erscheinen, rechnet man in der Praxis gleichzeitig die Zinsen auf das in den Geräten investierte Eigenkapital *). Indem das Konto am Ende des Jahres nach der Habenseite des Gewinn- und Verlustkontos hin abgeschlossen wird und man dementsprechend auch den monatlich aufgelaufenen Betrag an Geräteleihgebühren bei der Aufstellung der Monatserfolgsrechnung auf die Ertragsseite einsetzt, werden automatisch die Zinsen auf das Eigenkapital dem Gesamtgewinn wieder hinzugefügt.

Der neutrale Aufwand, der in der Selbstkostenrechnung keinen Platz findet, weil er nicht zur Produktionstätigkeit der Unternehmung gehört, wird ebenfalls in dieser Gesamterfolgsrechnung als Aufwand angesehen. Außerdem werden neutrale Erlöse erfaßt.

Nachdem wir uns nach der theoretischen Vorarbeit in diesem Kapitel ein klares Bild von dem Aufbau und dem Charakter der Monatserfolgsrechnung in der Bauindustrie verschafft haben, wenden wir uns in dem kommenden Teil der praktischen Durchführung der Rechnung zu.

Wir werden den Aufbau der Arbeit so gestalten, daß wir zunächst die Baustellenerfolgsrechnung behandeln, und dann nach einem kurzen Einblick in die Erfolgsrechnung der Neben- und Hilfsbetriebe in einem zweiten Teil uns mit der Gesamterfolgsrechnung der Unternehmung befassen.

---

*) Siehe Seite 61 letzter Abschnitt ff.

5. Die Praxis der monatlichen Erfolgsrechnung in einer Großbauunternehmung.

I. Teil:

Die Baustellenerfolgsrechnung.

1. Der Charakter des Baukontos.

Alles, was im Laufe einer Rechnungsperiode dem Baustellenbetrieb an Werten zugeführt wird, findet auf dem Baukonto seine kontenmäßige Erfassung. Die durch die Produktionstätigkeit geschaffenen neuen Werte, d. h. die Leistungen des Baustellenbetriebes, finden ihren Niederschlag auf dem Bauleistungskonto. Beide Konten, die ursprünglich vor der Aktienrechtsreform von 1931 auch als ein Konto unter der Bezeichnung „Baukonto" geführt wurden, gehören zusammen, weil sie sich in der Weise ergänzen, daß das heutige Baukonto nur die Aufwendungen, das heutige Bauleistungskonto nur die Leistungen des Betriebes erfaßt, aus deren Saldo sich der Bauerfolg ergibt. Wir werden im folgenden von der getrennten Kontenführung absehen und beide Konten als eine Einheit betrachten, der wir wieder die Bezeichnung „Baukonto" geben. Die Baustelle wollen wir als einen Fabrikationsbetrieb ansehen, in dem nur ein Produkt, das Bauwerk, hergestellt wird. Nun kann der Fall eintreten, daß ein Eingang an Materialien auf der Baustelle im Laufe des Monats schon dem Baukonto belastet wurde, dessen Wert aber noch nicht in das Bauwerk übergegangen ist, der z. T. also noch als Bestand im Baustellenbetriebe ruht. Ebenso können Hilfsanlagen mit ihrem ganzen Herstellungswert und die auf der Baustelle benötigten Werkzeuge mit ihrem Eingangspreis dem Baukonto belastet sein, obwohl von ihrem Werte nur ein bestimmter Abschreibungssatz als Aufwand der Periode anzusehen ist.

Diese Bestände an Material und noch nicht verbrauchten Hilfsstoffen und Inventarien müssen am Ende der Periode erst ermittelt werden, bevor wir den Erfolg des Betriebes ersehen können. Das Baukonto trägt also den Charakter eines Bestandserfolgskontos, aus dem der Monatserfolg ohne Bestandsaufnahme nicht ersichtlich ist.

Bevor wir nun auf die Frage der Zweckmäßigkeit einer Kontenspaltung zur Vermeidung der für die Monatserfolgsrechnung zeitraubenden Inventuraufnahmen eingehen, wollen wir uns erst einmal Klarheit darüber verschaffen, wie diese vorgenommen werden müßte. Janssen *)

*) Janssen, Technische Wirtschaftslehre, Leipzig 1925, S. 159.

weist darauf hin, daß die Verbuchung einer Bauausführung einen Unterschied gegenüber den Buchungsvorgängen in einer Fabrikbuchhaltung zeigt.

„In der Fabrikbuchhaltung haben wir ein besonderes Verkaufskonto (als reines Erfolgskonto), dieses ist bei Bauarbeiten überflüssig, weil die Fertigstellung des Baues das Schlußglied der Produktion ist. Bei Herstellung von Bauwerken findet keine Lieferung von Waren statt. Der Eigentumsübergang vollzieht sich vielmehr bei Bauwerken auf Grund des § 946 BGB., nach dem sich das Eigentum an einem Grundstück auch auf dessen wesentliche Bestandteile erstreckt. Was wesentlicher Bestandteil des Grundstücks wird, tritt in das Eigentum des Grundstückseigentümers, ohne daß es auf den Willen der Beteiligten ankommt und sogar gegen ihn. Ein auf fremdem Grund und Boden errichtetes Bauwerk kann also nicht mehr geliefert, d. h. übereignet werden, es gehört bereits dem Besteller."

Die Konten für alle Bauarbeiten werden daher nach Janssen (S. 157) in folgende Gruppen eingeteilt:

I. Beschaffenskonten.

Soll	Haben
Die sämtlichen Kosten der Anschaffung und Lagerung der Materialien. a) Baustoffe b) Hilfsstoffe c) Betriebsstoffe	Die verbrauchten Materialien zu den Eingangspreisen.

II. Betriebskonten.

Soll	Haben
Die sämtlichen Baukosten. a) Grundkosten: Löhne, Betriebsmittel, Hilfsanlagen b) Zusatzkosten, Betriebsunkosten allgemeine Unkosten.	Die hergestellten Bauteile zu den Herstellungskosten.

III. Baukonten.

Soll	Haben
Die hergestellten Bauteile zu den Selbstkosten aus Materialien und Herstellungskosten.	Die hergestellten Bauteile zu den Kostenanschlags- oder Verdingungspreisen *).

Um diesem Gliederungsvorschlag ganz gerecht werden zu können, müssen wir auf einen Unterschied in der Buchungsweise in unserem Betrieb hinweisen.

---

*) Kostenanschlagspreise sind die Preise, die bei einer Auftragserteilung vertraglich festgelegt werden für die Einheit einer Bauverrichtung, z. B. das Ausheben von 1 cbm Boden der Baugrube kostet RM. 6,25.

Bei Verdingungspreisen werden die Preise für die Leistungszeit nicht vorher festgelegt, sondern es wird nur der Gewinnzuschlag vertraglich ausgemacht. Es heißt also z. B. wir berechnen die Arbeiten zum Selbstkostenpreise + . . . Prozent Gewinnaufschlag.

Janssen geht von der Vorstellung aus, daß in einem Baubetrieb als Fabrikate nicht die einzelnen Bauwerke hergestellt werden, wie wir es unserer Buchhaltung entsprechend aufgefaßt haben, sondern einzelne Bauverrichtungen, aus denen sich ein Bauwerk zusammensetzt. Er richtet daher nicht für jeden Bauauftrag nur ein Baukonto ein, sondern mehrere für die verschiedenen Bauarbeiten. Z. B. würde er nicht ein Baukonto „Wohnhaus Gartenstraße“ führen, sondern die Entlastung der Aufwandskonten erfolgt auf die Baukonten „Maurerarbeiten“, „Bodenaushub“, „Zimmerarbeiten“ oder deren weitere Unterteilungen, entsprechend den einzelnen Arbeitsverrichtungen. Wir brauchen daher für die Verteilung der Beschaffungs- und Betriebskosten besondere Verrechnungskonten, mit deren Hilfe die Aufteilung stattfindet. Diese Kontengliederung ist deshalb vorteilhaft, weil es dadurch möglich wird, die Selbstkosten einer Arbeitsverrichtung pro Einheit aus der Buchhaltung zu ermitteln. Wir dividieren die auf dem Baukonto verbuchten Aufwendungen durch die Menge der ausgeführten Bauarbeiten und erhalten dann den Einheitspreis.

Mit unserer Buchhaltung können wir das nicht. Wir wissen wohl, was das ganze Bauwerk nach seiner Fertigstellung an Kosten verursacht hat, aber wir haben keinen Ueberblick über die Einheitskosten der einzelnen Bauarbeiten. Diese müssen erst mit Hilfe von Nebenaufzeichnungen in der Kalkulationsabteilung sorgfältig ausgerechnet werden..

Trotz dieses Vorteils ist es unzweckmäßig, die Art der Baukontenaufteilung, wie sie Janssen vorschlägt, die selbst für einen Kleinbetrieb Schwierigkeiten bietet, in einem Unternehmen von der Größe und Vielseitigkeit unseres Beispiels anzuwenden. In einem kleinen Betriebe, in dem dauernd Arbeiten gleicher oder ähnlicher Art ausgeführt werden, wird die Zahl der verschiedenen Baukonten nicht so groß werden, daß die Gefahr der Unübersichtlichkeit entstehen könnte. In unserem Großbetrieb ist das aber wesentlich anders. Hier werden Industriebauten zu ganz verschiedenen Zwecken errichtet, Hoch- und Tiefbauten werden hergestellt, Mauerwerke, Eisenkonstruktionen und Betonbauten werden in Auftrag gegeben, die im einzelnen wieder in soviel kleine Bauverrichtungen zerfallen, daß es unmöglich ist, ohne Einschränkung der Uebersichtlichkeit eine solche Gliederung der Baukonten vorzunehmen.

Zu untersuchen ist aber noch die Frage nach der Zweckmäßigkeit einer Kontenspaltung in reine Bestands- und reine Erfolgskonten, die wir natürlich auch bei unserer Baukontengestaltung vornehmen können.

In diesem Falle wäre eine Bestandsaufnahme am Ende des Monats überflüssig, weil wir die noch vorhandenen Mengen an Materialien aus den Beschaffungskonten entnehmen könnten und Hilfsanlagen, wie die Baustelleneinrichtung mit ihrem noch nicht als Abschreibung auf die hergestellten Bauleistungen entfallenden Teil, auf den Betriebskonten verblieben. Aus den Baukonten wäre sofort der reine Erfolg des Monats abzulesen.

Bei dieser Verbuchung der direkt an die Baustelle gelieferten Materialien auf Bestandskonten ist aber die Magazinierung der Grund- und Betriebsstoffe auf der Baustelle nicht zu vermeiden. Wir müßten täglich durch Skontration die herausgegebenen und im Bauwerk verarbeiteten Mengen festhalten. Dies wäre aber bei der Mannigfaltigkeit der verschiedenen Materialien mit einem solchen Arbeitsaufwand verbunden, daß der gewünschte Vorteil, die Ersparung des Zeitverlustes bei einer Inventur, durch diesen Nachteil wieder aufgehoben wird. Eine Magazinierung aller an den Baustellenbetrieb eingehenden Materialien wäre auch deshalb nicht zweckmäßig, weil eine zentrale Lagerung damit verbunden werden müßte. Eine rationelle Produktionsweise erfordert aber, daß die Materialien auf der Baustelle möglichst an der gleichen Stelle abgeladen werden, an der sie verbraucht werden.

Weil bei der Beschaffung der Baustoffe wegen des Zeitverlustes durch Lagerung keine Vorratswirtschaft betrieben wird und darum die lagernde Menge stets übersichtlich bleibt, ist die am Ende des Monats notwendige Bestandsaufnahme der Materialien auch in einem Großbetrieb nicht schwierig. Der Bauleiter hat zu jeder Zeit einen Ueberblick über die noch vorhandenen Bestände. Er muß sich auch ständig darüber orientieren, um rechtzeitig Neubestellungen vornehmen zu können. Natürlich können diese Bestandsfeststellungen am Ende des Monats wegen des Mangels an Zeit nicht mit der Genauigkeit einer regelrechten Inventuraufnahme gemacht werden, sondern sie beruhen mehr oder weniger auf Schätzungen. Es wird ungefähr berechnet, wieviel Material zu den hergestellten Leistungen aufgewendet wurde. An Hand der Materialeingangsbücher kann der Monatseingang und durch Feststellung beider Größen der noch vorhandene Bestand ermittelt werden. In manchen Fällen kann der Bauleiter aber auch durch Besichtigung der aufgestapelten Menge direkt schätzen, wieviel Mengeneinheiten noch vorhanden sind. Aber beide Methoden sind eben nur Schätzungen, die immer den Fehler der Ungenauigkeit besitzen. Diese Ungenauigkeit fällt aber bei der Größe der Monatsleistung in einem Großbaubetriebe nicht so sehr ins Gewicht, denn der Bestand an Materialien auf den einzelnen Baustellen steht immer in einem bestimmten, sehr geringen prozentualen Verhältnis zur Monatsleistung.

Wir haben hier einen Fall, bei dem es wirtschaftlicher ist, die Ungenauigkeit einer Aufwandsgruppe in der Monatserfolgsrechnung den Mehrkosten einer buchhalterischen Mehrarbeit vorzuziehen. Es wäre mit unendlichen Arbeitsaufwendungen verbunden, wenn wir täglich genaue Aufzeichnungen über den Verbrauch der in viele Arten zerfallenden Baustoffe machen wollten und ihn als Ausgang auf sorgfältig in Aufwandsarten gegliederten Konten verbuchen würden.

Da wir die kontenmäßige Erfassung der einzelnen Aufwandsarten für einen Baustellenbetrieb abgelehnt haben, müssen wir zu einem anderen Mittel greifen, um die auf dem Baukonto verbuchten Aufwandswerte

in ihre Arten zu gliedern. Dies ist zu der genauen Kontrolle der Betriebsführung unerläßlich. Wir müssen feststellen können, wie sich der Materialienverbrauch und wie sich die Lohnbeträge gegenüber den in der Vorkalkulation berechneten verhalten. Je feiner die Aufwandsgliederung ist, desto mehr Dienste kann sie einer Kontrolle leisten.

Diese Gliederung findet auf einer dem Baukonto zugehörigen Tabelle statt.*)

Das Baukonto besteht also aus zwei Teilen, der eigentlichen Kontenkarte, die wie jedes Konto der Buchhaltung, je eine Spalte für das Datum des der Buchung zu Grunde liegenden Geschäftsvorganges, für die nähere Bezeichnung dieses Vorganges und die Belegnummer aufweist, sowie eine Soll- und eine Habenspalte. Der Kopf der Kontenkarte enthält die Angabe der Baustelle, den Namen des Auftraggebers, oder wie man im Baugewerbe sagt, der Bauherrschaft, die Kontonummer und das Datum des Beginns und der Beendigung des Bauwerks.

Der zweite Teil des Baukontos ist das tabellenförmige Blatt der sogenannten „kaufmännischen Nachkalkulation". Hier sind sämtliche Belastungen der Sollseite nach ihrem Charakter gegliedert. Wir finden vier Gruppen, unter die alle Kostenelemente eines Bauwerks fallen, Lohn, Material, Kosten für Maschinen und Geräte und Unkosten.

Die Unkosten des Bauwerks, die in der letzten Spalte erscheinen, haben nicht den Charakter von Gemeinkosten, den man dem Unkostenbegriff im allgemeinen zulegt, sondern es sind Unkosten in einem anderen Sinne, den wir später noch kennen lernen. Jedenfalls betreffen diese Aufwendungen das Bauwerk direkt. Sie werden sofort dem Baukonto belastet.

Anders ist es mit den Verwaltungsunkosten der Niederlassung und der Zentrale die bei ihrer Entstehung Gemeinkosten darstellen, weil sie für mehrere Baustellenbetriebe gemeinsam aufgewendet werden.

Schmalenbach **) unterscheidet hinsichtlich der Aufteilung des Aufwandes in der Monatserfolgsrechnung zwei Methoden. Der eine Weg ist der, daß man sowohl den Aufwand als auch die Leistung einer Periode ermittelt und aus der Differenz den Monatsgewinn errechnet. Das andere Verfahren ermittelt nicht die ganzen Aufwendungen periodisch, sondern verrechnet sie unmittelbar auf die Leistungen. Die beiden Methoden sind also folgende:

a) Aufwandsaufteilung auf Perioden,

b) Aufwandsaufteilung auf Leistungen.

In der Bauindustrie ergibt sich, ganz von selbst, als Folge der Besonderheit des Betriebes, die Beschreitung des zweiten Weges. Die Auf-

*) Siehe Abbildung Seite 48.

**) Beiträge zur Theorie und Praxis der monatlichen Erfolgsrechnung, S. 6. Ergebnis des Preisausschreibens des Verbandes deutscher Diplomkaufleute E. V. Berlin, 1926.

wendungen für die einzelnen Bauaufträge werden mit Hilfe des Nachkalkulationsblattes genau verfolgt.

Es findet aber nicht eine direkte Aufteilung sämtlicher Aufwendungen auf die Leistungen statt, sondern die Verwaltungsunkosten lassen sich nicht ohne weiteres auf das einzelne Bauwerk verrechnen. Sie werden periodisch gesammelt und müssen dann ihre anteilmäßige Berücksichtigung in der Monatserfolgsrechnung finden.

Hinsichtlich ihrer Behandlung in der kurzfristigen Erfolgsrechnung hat Schmalenbach drei Verfahren unterschieden *); die auf unseren speziellen Fall angewendet, in folgender Weise durchgeführt werden müßten.

1. Wir verrechnen nur alle direkten **) Kosten auf das Bauwerk und stellen ihnen den Ertrag gegenüber. Von dem sich ergebenden Bruttogewinn aus den Leistungen aller Baustellen müssen dann alle indirekten Kosten, sowohl der Niederlassung als auch der Zentrale, abgezogen werden, bevor wir den Reingewinn der Unternehmung ermitteln können.

2. Zu den für die Monatsleistung gesammelten direkten Aufwendungen werden die indirekten mit Hilfe eines Verteilungsschlüssels z. B. nach der Höhe der monatlichen Leistung, hinzugeschlagen, sodaß sich auf dem Baukonto der vollständige Selbstkostenwert ergibt. Durch seine Gegenüberstellung mit dem Leistungsertrag ergibt sich dann der Reingewinn einer Baustelle. Von der Summe der Reingewinne aller Baustellen müssen dann nur noch die in den kalkulatorischen Zuschlagssätzen nicht enthaltenen neutralen Aufwendungen abgezogen, bzw. die Zusatzkosten hinzugefügt werden, um den Reingewinn der Unternehmung zu erhalten.

3. Der dritte Weg ist der, daß wir nur einen Teil der indirekten Kosten, z. B. die Verwaltungskosten der Niederlassung,, den einzelnen Bauaufträgen zuschlagen und von diesem Bruttogewinn, der natürlich kleiner ist als im ersten Falle, den anderen Teil, nämlich die Verwaltungskosten der Zentrale, in einer besonderen Rechnung abziehen.

Wir wollen bei unserer Monatserfolgsrechnung diesen letzten Weg beschreiten und die Unkosten der Niederlassung monatlich auf die Konten der Baustellenbetriebe umlegen, entsprechend dem auf die Leistungseinheit entfallenden Unkostenprozentsatz, der in der Vorkalkulation angesetzt wurde. Die Unkosten der Zentrale einschließlich des neutralen Aufwandes werden dann in der Gesamterfolgsrechnung diesen Gewinnen der Niederlassungen gegenübergestellt.

---

*) Beiträge zur Theorie und Praxis der monatlichen Erfolgsrechnung S. 35. Ergebnis des Preisausschreibens des Verbandes deutscher Diplomkaufleute E. V. Berlin, 1926.

**) Schmalenbach nennt sie produktive Kosten. Diese haben aber in der Kalkulation des Baugewerbes einen anderen Sinn. Um Verwechslungen zu vermeiden, wollen wir darum diese Bezeichnung nicht anwenden.

Kaufmännische Nachkalkulation.

Lohn		Material					Maschinen und Geräte				Unkosten der Baustelle					Geschäftsunkost
		Mit d Bauwerk fest verbundene Materialien		Betriebsstoffe	Bauhilfsstoffe											
Löhne	Soz. Abgab.	Baustoffe	Subunternehmer		Schalung	Gerüste	Inventar o. Kleingerät	Miete	Reparaturen	An- u. Abfuhr	Gehälter	Steuern	Büro-Unkost.	Fahrg. und Spesen		Verwaltungsunk. der Niederlassung

2. Die Bewertung von Aufwand und Leistung in der Baustellenerfolgsrechnung.

Die Baustellenerfolgsrechnung ist die Selbstkostenrechnung der innerhalb einer Periode hergestellten Leistungen des Baustellenbetriebes. Sie wird mit Hilfe des Baukontos und des Bauleistungskontos vorgenommen. Die auf diesen Konten am Ende eines Monats im Sinne einer exakten Selbstkostenrechnung nicht richtig erfaßten Werte werden korrigiert und hierauf die tatsächlichen Aufwendungen dem tatsächlichen Bauleistungswerke gegenübergestellt.

Wir hatten in unserem theoretischen Teil darauf hingewiesen, daß der Unterschied zwischen der Selbstkostenrechnung und einer an dem Aufwandsbegriff der Selbstkostenrechnung orientierten Erfolgsrechnung darin besteht, daß erstere eine Stückrechnung darstellt, die letztere aber eine Zeitrechnung, die die Aufwendungen und Leistungen eines Betriebes in einer Periode einander gegenüberstellt. Da aber die Selbstkosten nur für den im Laufe einer Periode errichteten Teil des Bauwerks als einziges hergestelltes Produktionsstück (unserer buchhalterischen Form und Gestaltung des Baukontos entsprechend) gleichzeitig auch die Aufwendungen des Baustellenbetriebes in dieser Zeit bedeuten, so ist die Selbstkostenrechnung der monatlichen Bauleistung zu gleicher Zeit die Monatserfolgsrechnung des Baustellenbetriebes. Wir können daher beide Bezeichnungen mit der gleichen Berechtigung anwenden.

Das, was wir daher im folgenden als Aufwand der Monatserfolgsrechnung bezeichnen, deckt sich vollkommen mit dem Kostenbegriff Schmalenbachs, der den durch die Selbstkostenrechnung erfaßten Güterverzehr darstellt. Wir dürfen darum beide Begriffe abwechselnd für dieselbe Sache gebrauchen.

Da die Unternehmung in ihrer Selbstkostenrechnung stets darauf bedacht sein muß, daß ihre Produktionsgrundlage erhalten bleibt und in dem errechneten Gewinn nicht ein Teil ihrer Substanz enthalten ist, darf in dieser Rechnung als Wert der Kostengüter nicht der Anschaffungswert eingesetzt werden, sondern der theoretisch und praktisch als richtig anerkannte Wert für die Kalkulation ist der Wiederbeschaffungswert des Umsatztages .*)

Wir wollen nun untersuchen, wie weit in unserer Rechnung das Prinzip des Tagesbeschaffungswertes der Kostengüter am Umsatztage verwirklicht wird, so müssen wir zunächst die Frage beantworten, was wir in der Bauindustrie als Umsatz betrachten und welches dementsprechend der Umsatztag einer Leistung ist.

Unter Umsatz im allgemeinen Sinne wird die äußere Wertbewertung des Betriebes verstanden. Alles, was ein- und wieder ausgegangen ist, gehört zu ihm.**)

Die Größe des Umsatzes einer Unternehmung wird aber meistens ausgedrückt mit dem Geldwerte der verkauften fertigen Waren. Aus diesem

*) Siehe Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, S. 1506. Zeitschr. Die Handelshochschule.
**) Nicklisch, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft.

Grunde braucht man den Umsatzbegriff, wie es auch aus den im folgenden angeführten Definitionen hervorgeht, vielfach als Absatz.

Aus dem auf Seite 43 aus dem Buche von Janssen zitierten Abschnitt über den Eigentumsübergang bei Bauwerken war schon zu entnehmen, daß bei der Bauproduktion kein Warenumsatz oder Warenabsatz, wie in den meisten anderen Industriezweigen stattfindet. Der dem Baugeschäft zwischen Unternehmer und Kunden zugrundeliegende Vertrag ist kein Kaufvertrag, sondern ein Werkvertrag. Wir können also auch für den Umsatz bzw. Umsatztag im Baugewerbe nicht die Definition, die Schmidt in seiner organischen Bilanz [1]) gegeben hat, ohne weiteres zu Hilfe nehmen: „Umsatztag ist der Tag, an dem ein fertiges, marktreifes Gut Geld wird, an dem man zwischen Käufer und Verkäufer den Preis vereinbart."

Der Preis wird bei einem Bauauftrag meistens vor der Fertigstellung der Leistung vereinbart. Es wäre aber falsch, diesen Tag des Vertragsabschlusses als Umsatztag anzusehen, weil ein Umsatz nur bei vollendeten Gütern stattfinden kann.

Falk [2]) stützt sich bei seiner Klärung des Umsatzbegriffes im Baugewerbe auf die Definition, die Werner [3]) in seinem Buche für den Umsatzbegriff in industriellen Betrieben gegeben hat. Danach ist Umsatz = die Summe der Verkäufe fertiggestellter Fabrikate der Unternehmung. Er wendet nun diese Begriffsbestimmung auf das Baugewerbe durch folgende Ueberlegung an.

Nach der obigen Definition ist Umsatz gleich dem Absatz von Fertigfabrikaten. Da aber im Baugewerbe nicht auf Lager oder auf Vorrat gearbeitet wird, sondern die Produktion auf Bestellung stattfindet, gilt jeder fertiggestellte Teil eines Bauwerks gleich als umgesetzt, ohne daß ein Verkauf noch notwendig wäre. Der Umsatz in seiner Größe ist daher die „Summe der ausgeführten Arbeiten".[4]) Die ausgeführten Arbeiten sind zu unterscheiden von den in Auftrag gegebenen oder bestellten Arbeiten und den verrechneten Arbeiten. Diese beiden sind für die Umsatzziffer nicht maßgebend. Wir wollen uns der Definition von Falk anschließen und ergänzend den Umsatzbegriff für das Baugewerbe so festlegen. Der Umsatz einer Periode ist die Summe der in ihr ausgeführten Arbeiten ausgedrückt in ihrem vertraglich festgelegten Geldwerte.

Wenn wir uns dieser begrifflichen Festlegung des Umsatzes im Baugewerbe den Umsatztag bestimmen wollen, so müssen wir zu dem Ergebnis gelangen: Jeder Tag, an dem ein bestimmter Teil einer Bauarbeit ausgeführt wurde, ist für diesen Teil der Umsatztag.

Wir müßten also, wenn wir ganz exakt nach der Theorie verfahren wollten, für die an jedem Tag fertiggestellten Teile eines Bauwerks die Differenz zwischen dem Anschaffungswert und dem Wiederbeschaffungswert der Kostengüter an diesem Tage feststellen und mit Hilfe des Ver-

1) Org. Bilanz S. 66.
2) Kostenrechnung im Baugewerbe S. 10.
3) Allgemeine Betriebswirtschaftslehre Bd. I.
4) Falk, S. 10.

mögenswertänderungskontos als Gegenkonto auf dem Baukonto verbuchen. Dabei ist es natürlich gleichgültig, ob wir den Ertragswert *) der täglichen Leistung jeden Tag einsetzen oder erst am Ende des Monats den Ertrag für die Monatsleistung. Dieser Wert ändert sich nicht, weil der Preis vertraglich festliegt. Der Wert der Leistung ist entweder der Kostenanschlags- oder der Verdingungspreis.

Die Verbuchung der Wertdifferenz wie sie die Theorie fordert, kann in der Praxis nicht durchgeführt werden, denn es ist unmöglich, den Umsatz auf den einzelnen Baustellen täglich zu ermitteln und für die darin enthaltenen Kostengüter die Wertänderung festzustellen. Trotzdem ist der Fehler, der dadurch — vom rein theoretischen Standpunkt aus geurteilt — in die Rechnung hineingetragen wird, nicht sehr groß.

Daß für die in das Bauwerk übergehenden Baumaterialien auch von der Theorie der Einsatz zu Anschaffungswerten anerkannt werden muß, weil für sie das Wiederbeschaffungsrisiko nicht vorhanden ist, haben wir in dem Kapitel über den Umsatzerfolg **) schon festgestellt. Die Baustoffe, die zur Errichtung eines Bauwerks notwendig sind, brauchen nach Vollendung nicht wieder beschafft zu werden. Für die Ausführung eines neuen Auftrages werden auf Grund der in dem Augenblick herrschenden Marktpreise für die Grundstoffe die Leistungspreise der Unternehmung vertraglich festgelegt, sodaß im Falle der sofortigen Eindeckung mit den notwendigen Materialien beim Eingang des Auftrags für die Unternehmung kein Kapitalrisiko aus Preisänderung dieser zu beschaffenden Kostengüter besteht.

Zu der Bewertung des Kostenelements „Lohn", bei dem im Baugewerbe am häufigsten Preisänderungen eintreten, ist zu sagen, daß in den Lohnabrechnungen, die der Aufwandsverbuchung auf den Baukonten zu Grunde gelegt werden, immer der Tagespreis für die in dem täglichen Umsatz auf der Baustelle enthaltenen Lohnkosten eingesetzt wird. Für die Lohnkosten ist der Anschaffungstag im Baugewerbe gleich dem Umsatztag der Leistung, für die sie aufgewandt wurden. Der Anschaffungswert, den wir auf dem Baukonto einsetzen, ist also gleichzeitig der Wiederbeschaffungswert des Umsatztages.

Wichtig ist, bei der Bewertung der Kosten für Maschinen und Geräte auf die Erhaltung der Produktionsgrundlage Rücksicht zu nehmen. Dieses geschieht in der Bauindustrie dadurch, daß wir die Abschreibungskosten für die auf der Baustelle benutzten Maschinen, die wir dem Baukonto in Form der Gerätemieten monatlich belasten, nicht in einem Prozentsatz vom Anschaffungswert berechnen, sondern daß wir der Berechnung den jeweiligen Neuwert (Wiederbeschaffungswert) des Anlagegegenstands zu Grunde legen. Die Belastung erfolgt am Ende eines jeden Monats durch interne Rechnungen. Der Fehler, der theoretisch dadurch entsteht, daß wir nicht täglich die in dem Tagesumsatz enthaltenen Abschreibungskosten errechnen, ist nicht sehr groß, da ja meistens eine Preis-

*) Siehe Seite 38.
**) Seite 24 und 25.

veränderung nicht von heute auf morgen vor sich geht, sondern sich erst allmählich entwickelt. In einem Monat kann die Preisdifferenz nicht allzugroß werden.

Wenn bei der Verbuchung des Unkostenanteils der Einfachheit halber der Anschaffungswert zu Grunde gelegt wird, so kann auch hier der Fehler nicht schwerwiegend sein, weil es sich dabei um einen verhältnismäßig kleinen Kostenbestandteil handelt.

3. Die Erfassung des Aufwandes.

Um die Aufstellungsmethode der Baustellenerfolgsrechnung verstehen zu können, wollen wir zunächst den Charakter der einzelnen in einem Baubetrieb entstehenden Aufwandsarten untersuchen und den Weg ihrer buchhalterischen Erfassung in aller Kürze beschreiben. Dabei werden wir an Hand unseres Nachkalkulationsblattes vorgehen und den dort spezialisierten Aufwand in der Reihenfolge der vier Hauptgruppen, Lohn, Material, Kosten der Maschinen und Geräte, und zuletzt die Unkosten der Baustelle behandeln.

a) Der Lohn.

Bei einem Großbetrieb mit seinen verstreut liegenden Baustellen läßt sich die Lohnbuchführung natürlich nicht an einer zentralen Stelle durchführen. Jede Niederlassung hat ihr eigenes Lohnbüro. Die Lohnverwaltung solcher Baustellen, die keine eigene Verwaltung haben und auch keiner Niederlassung zugeordnet sind, sowie die der Hilfsbetriebe überimmt das Lohnbüro der Zentrale, das gleichzeitig auch die Kontrolle über die Lohnabrechnungen der untergeordneten Lohnbuchhaltungen der Niederlassungen führt.

Die Erfassung der Löhne ist verhältnismäßig einfach. Die Poliere auf den Hochbaustellen und die im Tiefbau eine ähnliche Aufsichtsstellung einnehmenden Schachtmeister führen über ihre Arbeitszeiten und die der ihnen unterstellten Arbeiter eine Lohnliste, die sie wöchentlich bei der Lohnverwaltungsstelle einreichen. Diese Lohnlisten ersetzen das Lohnbuch oder das sogenannte Lohnjournal in Betrieben stationären Charakters. Man hat im Baugewerbe dem Losen-Blattsystem den Vorzug gegeben, weil der Versand dieser Zettel an das Lohnbüro einfacher ist. Hierzu kommt die Tatsache, daß die für kleinere Aufträge eingerichteten Baustellen oft schon nach kurzer Zeit wieder aufgelöst werden, sodaß es sich nicht lohnt, ein besonderes Lohnbuch für sie einzurichten.

Um eine klare Vorstellung von dem Abrechnungsverfahren zu erhalten, wollen wir uns an Hand des in der Praxis verwendeten Formulars seinen Gang veranschaulichen.

Der Kopf des Blattes enthält zunächst die Nummer der Baustelle oder die Bezeichnung des Hilfsbetriebs, für den die Abrechnung erfolgt. Damit besitzen wir zugleich die Angabe der Kostenstelle, zu deren Lasten

Baustelle: E. 336: Neulage Zeche Zollverein **Polier / Schachtmeist**

Lohnliste Nr. 12 **Zahltag Nr.** 12 **vor**

der Baustelle

Des Arbeiters					Mi.	Do.	Fr.	Sa.	So.	Mo.	Di.	Tagewerke	Sa. der Std.	Loh sat
Beschäftigung	Lfd. Nr.	Kontr.-Nr.	Famil.-stand	Name	15.	16	17	18.	19.	20	21.			
Polier	1	67	v.	Losacker, Christ.	2	2	1						5	1,
					1	1	1	1	—	1	1	6	1 Woche	57.-
Vorarbeiter	2	68	v.	Schüffler, W.			Urlaub							
					8	8	8	8	—	8½	—	5	40½	
Maurer														
Handlanger														
Tiefbau														
1	2	3	4	5				6				7	8	9

Für die Richtigkeit der Stunden und Löhne:

Der Polier / Schachtmeister: .... Der Bauführer: ....

: *Losacker* Anzahl der Blätter *1*

15. *März bis* 21. *März* 1933 Blatt Nr. *1*

Verdienst		Abzüge								Bemerkung
Einzeln RM. Rpf	Gesamt RM. Rpf.	Lohnsteuer RM. Rpf	Arbeitslosenhilfe RM Rpf.	Krankenkasse RM. Rpf.	Arbeitsl.-Vers. RM. Rpf	Invaliden-Vers. RM. Rpf	Pfändung RM. Rpf.	Verschiedenes RM. Rpf	Vorschuß u. A.-löhnung RM. Rpf.	
5 95 *57 —*	*62 95*	*1 70*	*1 57*	*1 51*	*2 04*	*6 —*				
	36 45	*0 70*	*0 91*	*1 10*	*1 19*	*1 —*				
10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	

Vorgerechnet: Nachgerechnet:

der Lohnaufwand zu verbuchen ist. Außerdem finden wir hier den Namen des Poliers oder des Schachtmeisters, unter dem gearbeitet worden ist, weiterhin die laufende Nummer der Lohnlisten, die die Baustelle seit ihrer Einrichtung eingereicht hat, die Nummer des Zahltages in dem betreffenden Jahre und das Datum der Lohnwoche.

Wie aus dem Beispiel ersichtlich ist, hat man die Liste in zwanzig Spalten eingeteilt, von denen der verantwortliche Polier nur die ersten neun auszufüllen hat. Die Berechnung des Lohnbetrages und der Abzüge übernimmt die Lohnabteilung. Die Abzüge sind ihrem verschiedenen Charakter entsprechend in den einzelnen Spalten von 12—19 getrennt aufzuführen.

Auffallend ist, daß es sich bei den auf diese Weise abgerechneten Löhnen um reine Leistungslöhne handelt, die in ihrer ganzen Höhe von dem Betriebe, für den sie aufgewandt sind, getragen werden müssen. Hausstands- oder Kindergeld, wie es z. B. im Bergbau gezahlt wird und dessen Verteilung auf die Baustellen Schwierigkeiten bereiten könnte, fällt bei der Lohnberechnung im Baugewerbe fort.

Problematisch ist aber die Behandlung des Urlaubsgeldes. Um eine ungleichmäßige Belastung der verschiedenen Baustellen zu vermeiden wäre es zweckmäßig, die gesamten von der ganzen Unternehmung gezahlten Urlaubsgelder auf einem besonderen Konto zu sammeln und dann z. B. im Verhältnis der monatlichen Lohnsummen auf die einzelnen Betriebe zu verteilen. Soll eine Baustelle den errechneten Gewinn herauswirtschaften, so darf der Aufwand an Urlaubsgeld den in der Kalkulation berücksichtigten Prozentsatz nicht übersteigen.

In der Praxis wird aber eine gerechte Verteilung dieses Aufwandspostens vernachlässigt. Man belastet die sich zufällig ergebenden Urlaubsgelder zusammen mit der Lohnsumme der Baustelle, auf der der Arbeiter in der Urlaubswoche beschäftigt gewesen ist. Es wird keine Rücksicht darauf genommen, ob der Urlaubsempfänger in der vorhergehenden Zeit in einem anderen Baustellenbetrieb gearbeitet hat, sodaß eigentlich die erste Baustelle die Kosten für den Urlaub tragen müßte. In unserer Lohnliste finden wir nicht einmal eine besondere Spalte für die Trennung des Urlaubsgeldes von den Löhnen. Nur für die Kontrolle der Lohnabteilung, die über die Urlaubszeit jedes Arbeiters ein Kontrollbuch führt, vermerkt der Polier durch Umrandung der für die Urlaubszeit in Anspruch genommenen Tage in der Lohnliste.

Der Grund, warum die Praxis der Verteilung der Urlaubsgelder auf die verschiedenen Baustellenbetriebe keine besondere Sorgfalt widmet, ist in der Tatsache zu suchen, daß ihr Betrag nur einen ganz geringen Teil der Unkosten ausmacht. Man muß in Betracht ziehen, daß ein Bauarbeiter erst Anspruch auf Urlaub hat, nachdem er 39 Wochen bei der Unternehmung beschäftigt war. Da diese 39 Wochen aber gerade die Zeit seiner Beschäftigung in den Sommermonaten ausmachen, nach denen er meistens wegen der ruhigen Winterzeit aus Mangel an Beschäftigungsmöglichkeit wieder entlassen wird, so tritt dieser Umstand der Urlaubsbe-

rechtigung sehr selten ein. Besonders in Zeiten der Hochkonjunktur, in denen bei Betrieben stationären Charakters die Summe der zu zahlenden Urlaubsgelder mit dem Anwachsen des Beschäftigungsgrades steigt, wird im Baugewerbe der Betrag geringer, weil in dieser Zeit die Arbeitsstellen besonders häufig gewechselt werden. Deshalb kann der Fehler, der durch eine nicht ganz exakte Verteilung des Urlaubsgeldes auf die einzelnen Baustellenbetriebe gemacht wird, für die Monatserfolgsrechnung nicht schwerwiegend sein.

Nach der Berechnung der Lohnsummen und der Abzugsbeträge in jeder Woche wird die Verbuchung dieses Aufwandes auf die Kostenstellen vorgenommen. Die Baustellenbetriebe werden auf ihrem Baukonto belastet, die Hilfs- und Nebenbetriebe auf ihren Betriebskonten, je nach der Gestaltung der Buchhaltung. Der Teil der Lohnsumme, der die Instandhaltung des Verwaltungsgebäudes betrifft, wird auf das Unkostenkonto der Zentrale übertragen.

Von der Lohnliste getrennt werden die Akkordarbeiten auf einem besonderen Formular abgerechnet. Von dem Bruttoakkordbetrag werden die schon in der Lohnliste taglohnmäßig erfaßten und bereits gezahlten Löhne der in der Gruppe arbeitenden Bauarbeiter abgezogen und auf einem Verteilungsblatt wird der Ueberschuß in bestimmtem Verhältnis verteilt.

Akkordarbeiten werden zur Zeit verhältnismäßig wenig im Baugewerbe ausgeführt. Der weitaus größte Teil aller Bauarbeiten wird nach Zeitlohn abgerechnet und zwar im Tagelohn. Die Verrechnungseinheit ist die Stunde. Für jeden einzelnen Arbeiter werden die in der Lohnwoche geleisteten Stunden festgestellt (siehe Lohnliste) und durch Multiplikation mit dem tariflichen Stundenlohn der Bruttolohn errechnet.

Seine Höhe ist bestimmt durch im Tarifvertrag festgelegte Einheitssätze. Diese sind differenziert nach Arbeitergruppen, die auch in den Lohnlisten getrennt abgerechnet werden. Die Reihenfolge für die Abrechnung ist folgende: Poliere, Vorarbeiter, Facharbeiter (Zimmerer, Eisenflechter, Maurer) Hilfsarbeiter (Handlanger), Tiefbauarbeiter und zuletzt Jugendliche. Während früher das Baukonto direkt mit dem Bruttolohn belastet wurde, ist heute durch die Notverordnung über Aktienrecht vom 19. Sept. 1931 wegen des Zwanges der getrennten Ausweisung von „Löhnen und Gehältern" und „sozialen Abgaben" in der Jahresgewinn- und Verlustrechnung auch eine getrennte Verbuchung des Nettolohnes und der sozialen Abgaben erforderlich geworden. Wir sehen daher auch auf unserem Nachkalkulationsblatt zwei voneinander getrennte Spalten für diese Beträge.

Damit wäre die Erfassung des Lohnaufwandes klargestellt. Mit der Verbuchung auf dem Baukonto erfolgt gleichzeitig der Eintrag auf dem Nachkalkulationsblatt.

Die Gehälterabrechnung spielt sich in einer ähnlichen Weise ab, sodaß eine besondere Behandlung überflüssig ist.

b) Das Material.

Sehen wir uns unsere Nachkalkulation bezüglich der Einteilung der Materialien an, so sehen wir, daß sie in drei Arten zerfallen, die ihrer Eigenart halber voneinander unterschieden werden müssen. Die drei Arten sind:

1. die mit dem Bauwerk fest verbundenen Materialien,
2. die Betriebsstoffe,
3. die Bauhilfsstoffe.

Zum leichteren Verständnis der Aufstellungsweise der Baustellenerfolgsrechnung werden wir uns im folgenden mit jeder einzelnen Kostenart näher beschäftigen müssen. Es ist Voraussetzung, daß wir mit den Spezialbezeichnungen der Baupraxis für die einzelnen Aufwandsarten vertraut sind und wissen, was unter die einzelnen Positionen des Nachkalkulationsblattes fällt.

1. Die mit dem Bauwerk festverbundenen Materialien.

In unserem Nachkalkulationsblatt finden wir diese eingeteilt in die Baustoffe und die Arbeiten der Subunternehmer. Unter Baustoffen und Werkstoffen versteht man alle Materialien, die zu einem Bauwerk verarbeitet werden. Sie werden dessen unlösliche Bestandteile und verlieren dadurch ihren Charakter als selbständige, bewegliche Ware. Zu ihnen gehören Mauersteine, Zement, Eisen, Holz zu bleibenden Konstruktionen, Farbe als Anstrichmittel.

Die Arbeiten der Subunternehmer sind Teilarbeiten an Bauwerken, die auch zur Bauausführung gehören, aber baugewerbliche Spezialgebiete betreffen, die nicht im Aufgabenbereich des Großbetriebes liegen, z. B. Linoleumarbeiten, Anstrich, Installation usw.

Diese Arbeiten werden von der Unternehmung weitervergeben und dem Auftraggeber des Bauwerks mit einem Gewinnaufschlag in Rechnung gestellt. Da sie nach Fertigstellung des Baues dessen fester Bestandteil geworden sind, ist es gerechtfertigt, sie in dem Nachkalkulationsblatt unter die mit dem Bauwerk fest verbundenen Materialien einzuordnen.

Auch in der Verbuchung haben beide Aufwandsarten Aehnlichkeit. Sie werden mit dem Rechnungswerte, den der Lieferant oder Subunternehmer als Gegenleistung fordert, auf dem Baukonto verbucht.

Bei den Materialien sind in dem Anschaffungspreis meistens die dazu gehörigen Bezugsspesen enthalten. Der Lieferant liefert gleich „frei Lagerort Baustelle" und rechnet Fracht Ueberfuhrgebühr, Auslade- und Umladelöhne, Fuhrlöhne und Abladelöhne in seinen Materialpreis hinein.

Ist aber nur der reine Einkaufspreis in Rechnung gestellt, so werden die für die Lieferung der Materialien entstehenden Kosten ebenfalls dem Baukonto belastet und in diese Spalte der Baustoffe eingetragen. Es werden jedoch nicht alle Materialien vom Beschaffungsmarkt bezogen,

sondern es kann auch vorkommen, daß Materiallieferungen innerhalb der eigenen Betriebe vorgenommen werden. Dies ist dann der Fall, wenn eine Baustelle nach Fertigstellung des Bauwerks noch unverbrauchte Baustoffe hat. Diese werden entweder gleich einem neuen Verwendungsplatz zugeführt, oder auf den Bauhof gebracht, der sie bei Gelegenheit wieder an eine Baustelle abgibt. Bei diesen Materiallieferungen erfolgen interne Rechnungsstellungen. Es werden entweder Rechnungen von Bau zu Bau oder Rechnungen des Bauhofes ausgestellt. Schwierigkeiten bietet hier aber die Preisanstellung, weil der Bauhof seine Unterhaltungskosten decken muß und darum seine Lagermaterialien mit einem Aufschlagssatz berechnen muß. Trotzdem darf die empfangende Baustelle nicht höher belastet werden, als mit dem Preis, den sie auf dem Beschaffungsmarkte zu zahlen hätte. Der Bauleiter, der gezwungen ist, einen bestimmten Gewinn zu erzielen, kann nicht zu Gunsten des Lagers einen Mehrpreis zahlen.

Die Lagerungskosten für die Baustoffe sind bei einer gerechten Verteilung auf die abgebende Baustelle abzuwälzen, weil diese durch falsche Einkaufspolitik die Lagerung notwendig gemacht hat. Das Material wird von ihr deshalb zu einem geringeren Preis an den Bauhof abgegeben. Kann aber eine Baustelle ihre Restbestände günstiger auf dem Markt wieder verkaufen, so wird sie diesen Verkauf einer Abgabe an den Bauhof vorziehen.

2. Die Betriebsstoffe.

Die Betriebsstoffe sind Materialien, die im Laufe des Produktionsprozesses verbraucht werden, aber nicht in das Bauwerk übergehen, sondern einen Wertverzehr darstellen, der bei Benutzung der maschinellen Einrichtungen hervorgerufen wird. Dazu gehören z. B. Trieb- und Schmiermittel für die Maschinen und Brennmaterialien für die Heizung. Ihre Verbuchung auf dem Baukonto nach der Rechnungsstellung der Lieferanten und der Eintrag auf dem Nachkalkulationsblatt spielt sich in derselben Weise ab, wie die der unter 1 behandelten Materialien.

3. Die Bauhilfsstoffe.

Die Charakterisierung der Bauhilfsstoffe lautet nach dem Text der Selbstkostenermittlung für Bauarbeiten: *) „Sie gehen weder in feste und dauernde Verbindung mit dem Bauwerke als dessen Bestandteile über, noch werden sie im Herstellungsprozeß verbraucht, wie die Betriebsstoffe. Sie werden während der Baudurchführung vorgehalten und nach der Beendigung wieder zurückgewonnen, allerdings nur mit einer Mengen- und Wertverminderung. Beispiele dafür sind: Schalholz für Betonbauten, Holz für Gerüste oder Absteifungen, Spundwände oder Rammträger, die nach der Herstellung des Bauwerkes wieder gezogen werden

*) Selbstkostenermittlung für Bauarbeiten. Herausgegeben vom Reichsverband industrieller Bauunternehmungen E. V. 1931 Seite 13.

usw. auch Bohlen für Transportanlagen und ähnliches Hilfsmaterial für die Einrichtung der Baustelle".

Da diese Güter, wie aus der vorhergehenden Definition zu entnehmen ist, im Produktionsprozeß nicht verbraucht werden, bezeichnet man sie in der Betriebswirtschaftslehre auch als Gebrauchsgüter. Gebrauch bedeutet aber einen allmählichen Verbrauch, also einen Wertverzehr und darum Kosten. In der Vorkalkulation für den Kostenanschlag wird darum für die Hilfsstoffe ein Abschreibungssatz berechnet, der sich aus der Erfahrung ergeben hat.

Um die innerbetriebliche Verrechnungsweise dieser für den Bauprozeß der Baustelle vorgehaltenen Güter in der Buchhaltung zu vereinfachen, belastet man dem Baukonto bei Lieferung der Hilfsstoffe vom Bauhof, wo sie in der Zeit ihrer Nichtbenutzung liegen, den Eingang zu einem Lagerverrechnungspreis, dessen Errechnung wir noch kennen lernen werden. Gleichzeitig erfolgt in dem Nachkalkulationsblatt ein Eintrag in die Spalten: „Schalung" bzw. „Gerüste" zu dem gleichen Werte. Sobald sie nicht mehr gebraucht werden, gehen sie an den Bauhof zurück und es erfolgt eine Gutschrift in Höhe ihres durch Abnutzung verringerten Wertes.

Eine ähnliche Behandlung erfahren die Kleingeräte und Werkzeuge, die bei der Herstellung des Bauwerks verwandt werden, wie Schaufeln, Hacken, Betonstampfer und Hämmer, die ebenfalls mit ihrem Gebrauch einer Abnutzung unterliegen. Wir wollen sie deshalb, obwohl sie in unserem Nachkalkulationsblatt in der Spalte: „Inventar" unter die Kosten für „Maschinen und Geräte" fallen, schon an dieser Stelle mitbehandeln. Diese Kleingeräte sind deshalb von den anderen größeren Geräten und Maschinen getrennt aufgeführt, weil sie in der beschriebenen Weise verrechnungstechnisch behandelt werden, während der Abschreibungssatz für Großgeräte durch einen Mietsatz den Baustellen belastet wird. Dieses Inventar nennt man, weil es so behandelt wird, als wenn die Baustelle es vom Bauhof kauft, indem dieser eine interne Rechnung darüber ausstellt und die noch gebrauchsfähigen Werkzeuge nach Vollendung wieder zurückkauft, auch „Kaufgerät" im Gegensatz zu den „Miete oder Leihgeräten".

Während bei richtiger Einkaufspolitik des Bauleiters sich eine Lagerung von Baustoffen auf der Baustelle auf ein ganz geringes Maß beschränken läßt, ja eine Lagerhaltung überhaupt überflüssig werden kann, ist die Anlage eines Bauhofes für die Hilfsstoffe und Geräte unbedingt notwendig.

Es würde für den Erfolg der Unternehmung sehr nachteilig sein, wenn eine Liquidation sämtlicher Baustellengeräte stattfinden würde und alle z. T. noch guterhaltenen Bauhilfsstoffe und Kleingeräte nach Beendigung eines Bauwerks an fremde Abnehmer verkauft würden. In diesem Falle wäre in den meisten Fällen nur ein ganz geringer Altmaterialpreis zu erzielen.

Eine Lagerung der Großgeräte in der Zeit ihrer Nichtbenutzung ist ebenfalls unumgänglich, denn das Vorhandensein solcher Maschinen und Geräte gehört zur Betriebsbereitschaft eines Bauunternehmens. Es würde einen ungeheueren Kapitalaufwand erfordern, wenn man bei Inangriffnahme eines neuen Auftrages jedesmal die notwendigen Geräte erst beschaffen wollte.

Da diese notwendige Lagerung aber Kosten verursacht, müssen diese Kosten durch den Produktionserlös wieder hereingebracht und daher von den Baustellen getragen werden. In der Vorkalkulation sind sie auch in dem Unkostenprozentsatz mit berücksichtigt, sodaß der zu erzielende Gewinn abzüglich dieser von der Baustelle zu tragenden Lagerungskosten berechnet ist. Buchhalterisch werden die Unterhaltungskosten des Bauhofs den Baustellen in einem Aufschlagsatz auf den Preis der abgegebenen Gegenstände belastet.

Natürlich darf das Lager, weil es ein Hilfsbetrieb ist, keinen Gewinn erzielen, da dieser allein in den Produktionsbetrieben entstehen soll. Ein Gewinn des Bauhofs kann immer nur auf Kosten des Baustellengewinnes eintreten. Aus diesem Grunde müssen die Unkostenaufschlagsätze auf die gelieferten Geräte laufend einer Kontrolle unterzogen werden. Hierzu kann die Erfolgsrechnung des Bauhofes am Ende des Monats gute Dienste leisten. Wird ein Gewinn des Lagers darin ausgewiesen, so müssen die Unkostensätze gesenkt werden. (Auf die Dauer wird eine solche Tatsache natürlich auch eine Senkung der Unkostenprozentsätze in der Vorkalkulation nach sich ziehen.)

In der Zeit einer schlechten Beschäftigung, in der Geräte und Hilfsstoffe lange Zeit unbenutzt auf dem Bauhof stehen, wird durch die geringere Abgabe an die Baustellen nur ein Teil der Unkosten wieder gedeckt. Jetzt entsteht die Frage nach der Zulässigkeit einer Erhöhung der Aufschlagsätze. Da in dem Kostenvoranschlag eines Bauwerks aus Gründen des Wettbewerbs um das Angebot nur ein normaler Unkostenprozentsatz berechnet werden darf und der Bauleiter verpflichtet ist, diese Sollaufwandsziffern nicht zu übersteigen, so dürfen wir auch in diesem Falle der Unterbeschäftigung den Baustellen keine höheren Zuschlagsätze bei der Lieferung von Lagergegenständen zur Last legen. Für die Uebersichtlichkeit der Gesamterfolgsrechnung der Unternehmung empfiehlt es sich in diesem Falle, den Verlust des Lagers gesondert auszuweisen und ihn sich nicht in dem Baustellenerfolg auswirken zu lassen. Dies ist darum von besonderer Bedeutung, weil wir bei der Auswertung der Monatsgesamterfolgsrechnung für jeden Beschäftigungsgrad die Einwirkung der fixen Kosten, zu denen auch die Lagerungskosten zum größten Teil zu rechnen sind, nicht außer acht lassen wollen.

Bei der Preisanstellung der vom Lager bezogenen Bauhilfsstoffe und Kaufgeräte (Werkzeuge) verwenden wir einen Durchschnittspreis, der sich auf der Grundlage des Einstandspreises jeder Materialiensorte unter Berücksichtigung des Bestandes und der Zugänge errechnet. Man nennt diesen Preis auch den Bestandsbuchpreis, der im Gegensatz zu dem

Einstandspreis und dem Eingangsbuchpreis steht. Ersterer berechnet für jedes Stück nur den tatsächlichen Preis, zu dem es in das Lager eingegangen ist, zuzüglich des Unkostenprozentsatzes. Letzterer ist ein Durchschnittspreis aus sämtlichen Einstandspreisen, der aber den Bestand am Anfang der Periode unberücksichtigt läßt.

Wir gehen bei der Berechnung unserer Lagergegenstände in folgender Weise vor:

		Stück	Einzelpreis	Gesamtpreis	Unkosten
1. 1.	Bestand	3	35,—	105,—	10 %
15. 2.	Zugang v. Bau E. 380 gebraucht	2	27,—	54,—	
	Summe	5	31,80	159,—	
15. 3.	Abgang an Bau E. 410	3	31,80	95,40 + 9,60	
	Summe	2		63,60	
15. 4.	Zugang	2	30,—	60,—	
	Summe	4	30,90	123,60 etc.	

Die Art der Skontration ist in diesem Falle, in dem mit dem Durchschnittspreis aus altem und neuen Einstandspreis gerechnet wird, eine Sortenskontration. Eine Partieskontration skontriert immer solange mit dem alten Einstandspreis, wie noch Waren der zu diesem Preis eingegangenen Partie vorhanden sind.

Der Einstandspreis der gebrauchten, von den Baustellen zurückkommenden Inventarien, der dem Bauhof zu Gunsten des Baustellenbetriebes belastet wird, wird jedesmal durch eine neue Wertschätzung nach ihrer noch vorhandenen Gebrauchsfähigkeit festgesetzt. Da bei dieser neuen Bewertung nicht vom Anschaffungspreis, zu dem sie auf die Baustelle bei Beginn des Bauwerks geliefert worden sind, ausgegangen wird, sondern die Abschreibungskosten, die die Baustelle zu tragen hat, unter Berücksichtigung des Tageswertes der Inventarien geschätzt wird, kann man hierin ein Zugeständnis an das Tageswertprinzip in der Selbstkostenrechnung erkennen. Eine exakte Durchführung, wie sie von der Theorie verlangt werden muß, kann in der Praxis kaum stattfinden.

c) Maschinen und Geräte.

1. Die Miete.

Nachdem wir im vorhergehenden Teil die Behandlung des Inventars, das im vorliegenden Nachkalkulationsblatt unter den Kosten für Maschinen und Geräte, in der ersten Spalte verbucht wird, schon vorweggenommen haben, können wir uns in diesem Kapitel sofort der Abschreibung der Großgeräte und Maschinen widmen. Diese Kosten, die durch den beim Gebrauch der Produktionsmittel der Bauindustrie entstehenden

Wertverzehr verursacht werden, müssen durch den Preis des fertigen Bauwerks der Unternehmung wieder zufließen und vor Ausweisung des Produktionsgewinnes zurückgehalten werden. Wir belasten daher das Baukonto mit einem Abschreibungssatz der auf dem Nachkalkulationsblatt unter der Bezeichnung „Miete" seinen Niederschlag findet.

Diese Eigentümlichkeit der Kalkulation im Baugewerbe, für die Benutzung der Maschinen und Großgeräte „Mieten" oder „Geräteleihgebühren" zu berechnen, hat sich durch das Bestreben herausgebildet, jedes Bauwerk und mit ihm auch jeden Baustellenbetrieb nur mit dem Anteil an Kosten zu belasten, der durch den Gebrauch der Maschinen tatsächlich von ihm verursacht wurde. Da es Bauwerke gibt, zu deren Herstellung viel Geräte- und wenig Lohnkosten entstehen und wieder solche, bei denen der Aufwand an menschlicher Arbeitskraft größer ist, als der an maschinellen, kann man nicht mit festen Abschreibungsprozentsätzen pro Leistungseinheit rechnen, sondern muß für jedes Bauwerk den Wertverzehr, der durch die Inanspruchnahme der Maschinen bei seiner Herstellung eintritt, besonders erfassen. Man belastet daher jedes Bauwerk mit einem Mietsatz für das benutzte Gerät, der von dem Tage an berechnet wird, an dem es den Ausgangsort verläßt, bis zu dem Tage. an dem es den neuen Verwendungsort erreicht, bzw. auf den Bauhof zurückkommt.

Zu den Geräten, die ihrer verrechnungstechnischen Behandlung entsprechend, Leihgeräte genannt werden (die Geräteverwaltung überläßt sie gegen den Mietsatz der Baustelle) gehören folgende vier Gruppen:

1. Kraftmaschinen (Lokomotiven, Lokomobile, Bagger, Dampfkrane etc.),
2. Gleismaterial (lose Schienen u. Laschen, Drehscheiben, Weichen, Weichenböcke etc.),
2. Rollmaterial (hölzerne und eiserne Rollwagen, Muldenkipper etc.),
4. sonstige Baugeräte (Pumpen, Pulsometer, Handkrane, Kompressoren, Betonmischmaschinen).

Um den Charakter der Miete als Abschreibungsart erkennen zu können, wollen wir uns auf die drei von Großmann *) genannten Unterscheidungsmerkmale stützen.

Großmann nennt erstens die k a l k u l a t i v e Abschreibung, die allein nach Maßgabe des Wertabganges durch den Produktionsprozeß vorgenommen wird.

Die zweite Art, die e r f o l g s r e g u l i e r e n d e Abschreibung, richtet sich in ihrer Höhe nach dem Gewinn, der am Ende der Periode ausgeschüttet werden soll. Sie richtet sich also im wesentlichen nach bilanzpolitischen Erwägungen.

Endlich erwähnt er die Abschreibung ausschließlich w e r t a n g l e i c h e n d e n Charakters, die nach der Differenz zwischen Buchwert und beabsichtigtem neuen Wertansatz bemißt.

*) Großmann, Die Abschreibung als Kostenfaktor S. 154.

Die beiden letzten Arten spielen, wie wir später sehen werden, bei der Aufstellung der monatlichen Gesamterfolgsrechnung des Unternehmens insofern eine Rolle, als man hier nach der Methode der Zwölftelung vorgeht und sich dabei auf die Abschreibung des Vorjahres in der Jahresgewinn- und Verlustrechnung, die wir kaufmännische Abschreibung nennen wollen, stützt. Bei ihrer Bemessung kann sowohl das wertausgleichende wie das erfolgregulierende Moment mitgewirkt haben. In unserer Selbstkostenrechnung des Baustellenbetriebes beschäftigt uns nur die kalkulative Abschreibung, die ein Kostenelement darstellt, das wieder hereingebracht werden muß und in Form der Miete verrechnet wird.

Die Höhe dieser kalkulativen Abschreibung für die Maschinen und Großgeräte einer Bauunternehmung pro Monat richtet sich nach der Lebensdauer, oder besser gesagt, nach der Nutzungsdauer eines Gerätes, die von dem Wertabgang im Laufe der Produktionszeit abhängig ist. Dieser Wertabgang ist nicht nur eine Folge der Intensität des Gebrauchs der Maschine während ihrer Betriebszeit, sondern auch die Witterungseinflüsse, denen die Geräte bei ihrer Lagerung ausgesetzt sind und die Beschädigungen beim Transport verursachen einen Wertverzehr und verkürzen die Nutzungsdauer.

Wird die Dauer der Verwendungszeit unter Berücksichtigung der genannten Faktoren auf 20 Jahre geschätzt, d. h. wird eine Maschine nach dieser Zeit außer Betrieb gesetzt, so muß in diesem Zeitpunkt durch die Abschreibung das Kapital für eine neue Maschine in der Unternehmung gebunden sein. Es muß daher dieser Wert von den aus dem Markte zufließenden Produktionserträgen zurückbehalten werden. Er darf nicht mit dem Gewinn ausgeschüttet werden. Nur auf diese Weise ist die Substanzerhaltung der Unternehmung gewährleistet.

Da aber die Maschine im Laufe dieser 20 Jahre nicht dauernd benutzt wird, sondern in den Zwischenzeiten häufig ungebraucht auf dem Lager steht, muß in der Preisanstellung für die produktiven Arbeiten, die sie in der Zeit ihrer Beschäftigung leistet, die volle Abschreibung enthalten sein.

Wenn daher ein Gerät dem Erfahrungssatz der Bauindustrie entsprechend nur 60 % seiner gesamten Verwendungsjahre tatsächlich in den Produktionsprozeß eingespannt ist und 40 % der Zeit auf dem Lagerplatz liegt, so müssen die aus diesem Satz errechneten 7,2 Monate der Betriebszeit in einem Jahr den gesamten Wertverzehr einschließlich dem, der auch in der Nichtbetriebszeit stattfindet, einbringen.

In der Selbstkostenrechnung werden wir aber nicht darauf bedacht sein, am Ende der Lebensdauer einer Maschine das Kapital für eine neue bereit zu haben, sondern wir müssen auch darauf sehen, die Zinsen für das eingesetzte Kapital zurück zu erhalten. Wir werden sie daher mit einem bestimmten Prozentsatz in den Mietsatz einschließen. Es ist bei der Berechnung von Zinsen auf das Eigenkapital immer nur der noch nicht abgeschriebene Teil des Anlagekapitals zu verzinsen. Eine Belastung der Selbstkostenrechnung mit dem Zinsbetrag des Anfangs-

kapitals würde zu groß sein. Deshalb hilft man sich in der Praxis dadurch, daß man die Verzinsung in halber Höhe auf die Lebensdauer eines Gerätes verteilt. Wenn 10 % Zinsen auf das Anlagekapital zu zahlen sind, berechnet man nur 10 : 2 = 5 %.

Die Berechnung des Abschreibungssatzes wird nach folgender Tabelle vorgenommen:

Zahl der Verwendungsjahre n	Jahressatz *) Zins und Abschreibung $\frac{10\,\%}{2} + \frac{100\,\%}{n}$	Monatssatz = $\frac{\text{Jahressatz}}{7{,}2}$
20	5 + 5 % = 10 %	1,4
15	5 + 6,67 % = 11,67 %	1,6
10	5 + 10 % = 15 %	2,1

Es wäre vom Standpunkt der Selbstkostenrechnung aus gesehen falsch, diesen in der Tabelle errechneten Prozentsatz auf den Anschaffungswert einer Maschine zu beziehen. Wir müssen den Anteil des Wertkonsums, der in dem Augenblick der Benutzung durch die Produktion entsteht, an dem vom Markte erhaltenen Gegenwert festlegen, damit wir das „gleiche Quantum Anlage" **) in dem Augenblick des Umsatzes der fertigen Leistung wieder erwerben können. Die Verwirklichung des Tageswertprinzips, zu dem wir uns ja grundsätzlich bei dieser Monatserfolgsrechnung des Baustellenbetriebes bekannt hatten, wird in der Weise durchgeführt, daß wir die Miete nicht durch den Prozentsatz vom Anschaffungswert der Maschine berechnen, sondern den Wiederbeschaffungswert oder Neuwert der Maschine zur Grundlage der Berechnung machen.

Haben wir also auf einer Baustelle eine Maschine einen Monat lang beschäftigt, so beträgt der hierfür dem Baustellenbetriebe auf dem Baukonto belastete Mietbetrag (wenn die Lebensdauer der Maschine auf 15 Jahre bemessen wird und der Neuwert am Monatsende RM. 10.000 ist) nach unserer Tabelle:

Neuwert	Monatl. Abschreibung u. Zinsen	RM.
10.000.—	1,6	160.—

Natürlich steht dieser Satz nicht für alle Baustellenbetriebe gleichmäßig fest, sondern es ist von Fall zu Fall zu entscheiden, ob dieser Prozentsatz der kalkulativen Abschreibung, der bei unserem Beispiel für die durchschnittliche Wertminderung infolge des Gebrauchs eines Ge-

*) Selbstkostenermittlung für Bauarbeiten 1931. Herausgegeben vom Reichsverband industrieller Bauunternehmungen E. V.
**) Schmidt, Org.-Bilanz S. 177.

rätes bei normaler Inanspruchnahme errechnet ist, nicht in gegebenen Fällen über- oder unterschritten werden muß.

Eine Ueberschreitung findet statt, wenn die Abnutzung des Geräts auf der Baustelle durch Arbeit in zwei oder drei Schichten beschleunigt wird. Meistens kann auch in diesem Falle der erhöhten Arbeitsintensität die Pflege der einzelnen Geräteteile nicht so sorgfältig sein, wie bei normaler Beschäftigung. Daher berechnet man den Abschreibungssatz für solche Baustellenbetriebe nicht nur in der doppelten Höhe oder dreifach, sondern manchmal sogar vierfach. Zweifelhaft ist aber, ob eine Entwertung einer Maschine durch Veralten oder technische Ueberholung, die mit der Produktion nicht in unmittelbarem Zusammenhang steht, ebenfalls in die Abschreibung der Selbstkostenrechnung einbezogen werden darf. In gewissem Maße ist bei der Lebensdauerschätzung der Geräte, die kürzer angesetzt wird, als sie wirklich ist, schon darauf Rücksicht genommen, weil diese Gefahr in der Bauindustrie allgemein besteht.

In der Theorie besteht der Grundsatz: In allen Fällen, in denen andere Unternehmungen der gleichen Branche einen parallelen Wertverlust erleiden, sodaß der Preis der Erzeugnisse auf dem Markte sich der erhöhten Abschreibung angepaßt hat, darf eine Ueberabschreibung auch in die Kalkulation Eingang finden. Anders ist es aber, wenn Maschinen schon nach zwei oder drei Jahren abgeschrieben werden sollen, nur weil eine Gefahr der Ueberholung besteht und die Unternehmung aus Vorsicht das Kapital für eine neue Maschine rechtzeitig bereithalten will. „Diese über die tatsächliche Entwertung hinausgehenden Abschreibungen dürfen für die Kalkulation nicht angerechnet werden, denn es handelt sich nicht um Wertabgang, sondern um Wertgefährdung." *)

Das, was durch die kaufmännische Abschreibung zuviel an Kapital in der Unternehmung zurückgehalten wird, wirkt sich in einer Verringerung der Erfolgsziffer in der Gesamterfolgsrechnung des Unternehmens aus. In der Nachkalkulation darf nur der tatsächliche Wertkonsum, der im Werterzeugungsprozeß vor sich gegangen ist, in Ansatz gebracht werden. Die Folge davon ist, daß zwischen der kalkulativen Abschreibung und der kaufmännischen Abschreibung ein Unterschied, eine „Inkongruenz", wie Großmann sagt, besteht, mit der wir uns in Anwendung auf die Bauindustrie noch näher befassen wollen.

Vorher ist noch die Frage zu beantworten, wie eine Unterabschreibung in der Selbstkostenrechnung zu beurteilen ist. Im allgemeinen ist sie vom Standpunkt einer gesunden Preispolitik aus betrachtet, zu verwerfen. Es gibt aber Ausnahmefälle, in denen einige Wissenschafter, wie Peiser **) und mit ihm Großmann ***) für sie eintreten.

Wenn eine Unternehmung sich bei scharfer Konkurrenz einen Auftrag sichern will, so darf nach erfolgter Ueberabschreibung bei besonderen Gelegenheiten mit einer Unterabschreibung kalkuliert werden.

---

*) Großmann, Die Abschreibung als Kostenfaktor S. 80.
**) Peiser, Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten 1923.
***) von Großmann S. 81 angeführt.

Ein sichtbarer Verlust entsteht dadurch in der Gesamterfolgsrechnung nicht. Dafür bedeutet aber eine zu niedrig bemessene Abschreibung in der Kalkulation eine Auflösung stiller Reserven, die durch frühere Ueberabschreibungen gelegt worden sind, zu Gunsten des Auftraggebers. Die Unterabschreibung ist ein Geschenk der Unternehmung an den Bauherrn, durch das ein tatsächlicher Kapitalverlust entsteht. Darum ist bei einer solchen Kalkulation jedesmal sehr genau zu überlegen, ob der durch Hereinnahme des Auftrages entstehende Gewinn noch diesen Verlust an stillen Reserven übersteigt.

Weil die Bauindustrie bei einer richtigen Preispolitik gezwungen ist, in der Kalkulation immer einen normalen Prozentsatz an Abschreibungen zu berechnen, d. h. den Betrag anzusetzen, der sich bei der normalen Beschäftigung einer Maschine von 7,2 Monaten im Jahr monatlich ergibt, führt eine Unterbeschäftigung eines Gerätes zu einer Inkongruenz zwischen kaufmännischer und kalkulativer Abschreibung, die in der Gesamterfolgsrechnung in Erscheinung tritt und eine Gefahr für die Unternehmung bildet.

Wir wissen, daß die kaufmännische Abschreibung aus Gründen der Bilanzpolitik zur Regulierung des Erfolges oder zum Zwecke einer buchmäßigen Neubewertung der Anlagen, unabhängig von der Selbstkostenrechnung, vorgenommen werden kann. Diese Umstände bewirken, daß die beiden Abschreibungsarten sich niemals voll decken, sondern immer eine gewisse Differenz besteht, einmal nach oben und einmal nach unten.

Wichtig ist die Untersuchung des Falles, der eintritt, wenn infolge der schlechten Konjunktur die Unternehmung nicht den normalen Beschäftigungsgrad aufweist, sondern die Maschinen und Geräte über die gewöhnliche Zeit hinaus auf dem Lager stehen, ohne in den Produktionsprozeß eingespannt zu sein. In dieser Zeit sind vielfach stille Reserven aufgezehrt und man beschränkt sich bei der kaufmännischen Abschreibung auf das Mindestmaß, das durch das Gesetz in dem § 261 des HGB. festgelegt ist. Ihre Höhe soll dem der Abnutzung gleichkommenden Betrag entsprechen.

Die Werteinbuße oder „Abnutzung", die die Anlagegüter erfahren, ist in der Bauindustrie bei Nichtbenutzung nicht viel geringer, als bei dem Gebrauch der Maschinen und Geräte. Wir finden hier die Eigentümlichkeit, daß die Kosten des Stillstands bei einem Gerät infolge der Witterungseinflüsse und der Gefahr des technischen Veraltens, außerdem durch den Mangel an Pflege beim Nichtgebrauch, fast ebenso hoch sind, wie bei einem normalen Gebrauch auf den Baustellen. Die Abschreibungen haben also im Baugewerbe vorwiegend fixen Charakter.

Da wir nach unseren vorigen Ueberlegungen aber den Prozentsatz der kalkulativen Abschreibung wegen der Konkurrenz nicht über den normalen Satz hinaus erhöhen können, ergibt sich bei einer Unterbeschäftigung der auf das Erfolgsergebnis der Gesamtunternehmung einwirkende Umstand, daß die fixen Abschreibungskosten nicht voll gedeckt wer-

den. Es ist daher unsere Aufgabe, bei der Auswertung der monatlichen Gesamterfolgsrechnung ständig den Einfluß dieser fixen Kosten zu beobachten, um den Zeitpunkt wahrzunehmen, in dem wir eine Einschränkung unseres Produktionsapparates, soweit sie überhaupt möglich ist, vornehmen müssen, wenn wir nicht gezwungen sein wollen, eines Tages vollständig zu liquidieren.

Zu dem Zwecke wollen wir an dieser Stelle untersuchen, wie sich das Verhältnis der kaufmännischen und der kalkulativen Abschreibung der Geräte und Maschinen in der Gesamterfolgsrechnung der Bauunternehmung bei einer Unterbeschäftigung gestaltet.

Die kalkulative Abschreibung auf Maschinen und Geräte, soweit sie in der Selbstkostenberechnung berücksichtigt wurde und in Form der Mieten den Baustellen belastet worden ist, erscheint auf einem „Konto für Geräteleihgebühren". Der auf diesem Konto am Ende des Jahres aufgelaufenen Betrag wird in der Jahres-Gewinn- und Verlustrechnung auf der Habenseite den Baugewinnen wieder hinzugesetzt, während auf der Sollseite die kaufmännische Abschreibung als Aufwand erscheint.

Um die zwangsläufige Inkongruenz der Abschreibungsarten durch eine Unterbeschäftigung erkennen zu können, wollen wir in einem Beispiel den Idealfall annehmen, daß bei der kaufmännischen Abschreibung der Vorjahre keine bilanzpolitischen Maßnahmen getroffen worden sind und auch jetzt nicht stattfinden und daß außerdem Wertänderungen des Anlagegutes seit dem Anschaffungstage nicht eingetreten sind.

Wir nehmen als Beispiel eine Betonmischmaschine, deren Wert RM. 7800.— beträgt. Ihre Lebensdauer ist 10 Jahre. Wir rechnen mit einer Normalbeschäftigung der Maschine von 7,2 Monaten im Jahr. Der Jahressatz für die Abschreibung (ohne Zinsen auf das Eigenkapital, die wir hier außer acht lassen wollen) beträgt dann 100% : 10 = 10% = RM. 780.—, der Mietsatz pro Monat ist dementsprechend = 1,4 % vom Neuwert in RM. = rd. RM. 109.—.

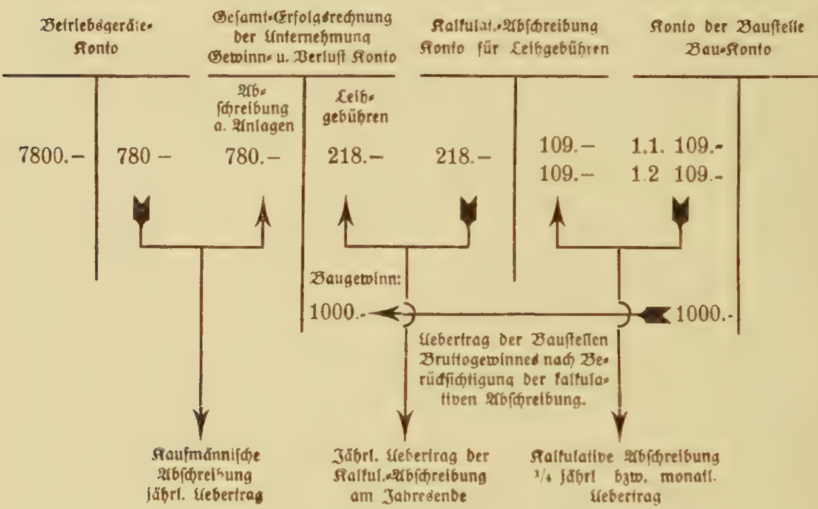
Diese RM. 109.— sind der normale Satz, den alle Bauunternehmungen für die monatliche Beanspruchung einer solchen Maschine berechnen müssen, falls sie richtig kalkulieren.

Hat nun unsere Unternehmung in einem Jahre wenig Betonarbeiten zu leisten, weil die Marktlage im allgemeinen ungünstig ist, oder weil das Hauptgewicht der Aufträge ausnahmsweise auf einem anderen Gebiete, z. B. bei den Tiefbauarbeiten liegt, so kann es vorkommen, daß unsere Mischmaschine anstatt der 7,2 Monate, die sie im normalen Falle beschäftigt werden müßte, im ganzen nur 2 Monate auf einer Baustelle in den Produktionsprozeß hineingezogen werden kann.

Es ist bei einer richtigen Preispolitik nicht möglich, die volle Jahresabschreibung nun auf diese beiden Monate zu verteilen und den Leistungspreis danach zu veranschlagen. Ein Konkurrenzunternehmer könnte vielleicht mit einem günstigeren Beschäftigungsgrad kalkulieren.

Wir dürfen daher auch die Baustelle nur mit dem Normalsatz für diese Zeit, also mit 2 mal RM. 109.— = RM. 218.— belasten. In der

kaufmännischen Abschreibung müssen wir aber, falls keine stillen Reserven vorhanden sind, den vollen Jahressatz berücksichtigen, damit in zehn Jahren das Kapital für eine neue Maschine vorhanden ist, denn die Lebensdauer der Maschine wird, wie wir gesehen haben, durch die Nichtbenutzung nicht verlängert und Stillstandsabschreibungen sind notwendig. Wir werden daher die kaufmännische Jahresabschreibung von 10 % = RM. 780.— in die Erfolgsrechnung einsetzen. Dadurch ergibt sich folgendes Bild:



In Zeiten eines normalen Beschäftigungsgrades der Unternehmung wird der durch Minderbeschäftigung einer Maschine hervorgerufene Ausfall an Miete durch Mehrbeschäftigung einer anderen meistens wieder ausgeglichen. Dadurch entspricht der vom Markte zurückerstattete Betrag an kalkulativen Abschreibungen in seiner Gesamtheit der tatsächlichen Abnutzung aller Betriebsgeräte in einem Jahr Wenn die kaufmännische Abschreibung in der Gewinn- und Verlustrechnung den Leihgebührenbetrag in normalen Zeiten übersteigt, so bedeutet das eine Legung von stillen Reserven, die aber bei einer allgemeinen Unterbeschäftigung in Zeiten schlechter Konjunktur fortfällt. In letzterem Falle bedeutet eine Differenz, um die der Leihgebührenbetrag hinter den Abschreibungen auf Betriebsgeräte zurück bleibt, einen Verlust der Unternehmung, der in der Gesamterfolgsrechnung durch die Summe der Baustellenbetriebsgewinne gedeckt werden muß.

Um aber nicht plötzlich unvorbereitet vor der Tatsache zu stehen, daß die Baustellengewinne nicht mehr ausreichen, die notwendigen fixen Abschreibungskosten zu tragen und die Jahreserfolgsrechnung daher einen

Verlust ausweist, muß das Verhältnis der beiden Abschreibungsarten ständig in der Monatserfolgsrechnung der ganzen Unternehmung beobachtet werden.

Wir gehen in der Gesamtmonatserfolgsrechnung ebenso vor, wie es für die Jahresgewinn- und Verlustrechnung gezeigt wurde. Als kaufmännische Abschreibung setzen wir den zwölften Teil des Abschreibungsbetrages des Vorjahres ein. Falls darin bilanzpolitische Momente mitgewirkt haben, müssen wir diese beim Vergleich mit der kalkulativen Abschreibung gedanklich berücksichtigen.

Gleichzeitig setzen wir monatlich den Saldo des Geräteleihgebührenkontos als Gegenposten in die Gesamterfolgsrechnung ein. Dazu ist aber notwendig, daß die Belastung der Baukonten mit den Mietsätzen und die Gutschrift auf dem Leihgebührenkonto ebenfalls monatlich erfolgt. Es müssen daher die Gerätemietrechnungen der zentralen Geräteverwaltung, die als Grundlage der Verbuchung auf den Baukonten dienen, nicht wie es noch vielfach geschieht vierteljährlich, sondern in monatlichen Abständen aufgestellt werden, damit die Durchführung der Monatserfolgsrechnung erleichtert wird.

2. Die Reparaturen.

Als dritte Kostenart, die zu den Kosten der Maschinen und Geräte in einer Bauunternehmung gehören, finden wir in unserem Nachkalkulationsblatt die Reparaturen angeführt.

Reparaturen an einer Maschine werden dann erforderlich, wenn das Gerät bei seinem normalen Gebrauch durch die Abnutzung einzelner Teile zeitweise arbeitsunfähig wird. Diese Ausbesserungskosten, die durch den natürlichen Verschleiß verursacht werden, treten bei wachsendem Alter eines Betriebsgeräts in zunehmender Anzahl auf. Es gibt aber auch Reparaturen, die nicht unter normalen Verhältnissen erforderlich werden, sondern erst die Folge einer nachlässigen Behandlung der Maschine durch billige und ungeschulte Arbeitskräfte sind, oder auch durch übermäßige Beanspruchung des Gerätes hervorgerufen werden können.

Während im letzten Falle kein Zweifel darüber besteht, daß der Baustellenbetrieb die auf nicht natürliche Weise entstehenden Reparaturkosten selbst zu tragen hat, ist die Belastung der Altersreparaturen problematisch.

Wir haben im vorhergehenden Abschnitt erfahren, daß jede Baustelle für einen normalen Gebrauch der Geräte während eines Monats den gleichen Mietsatz zu tragen hat, der sich in einem bestimmten Prozentsatz von dem Neuwert des Anlagegegenstandes errechnen läßt. Hat nun eine Baustelle mit älteren Maschinen zu arbeiten, so wird diese mit einem höheren Gesamtkostenbetrag für Maschinen und Geräte belastet als eine andere, für die Reparaturkosten infolge der Verwendung neuer Geräte nur wenig oder überhaupt nicht in Frage kommen.

Wollen wir daher mit unserem monatlichen Baustellenerfolgsergebnis eine Betriebskontrolle ausüben, so müssen wir diese Tatsache immer, wenn nicht zahlenmäßig, so doch gedanklich berücksichtigen.

In der Vorkalkulation ist immer nur ein fester durchschnittlicher Erfahrungssatz für Reparaturkosten angesetzt. Dieser darf keinesfalls überschritten werden. Wird er unterschritten, so kann man darin nicht ohne weiteres einen Betriebserfolg sehen, der einer durch gute Behandlung der Maschinen auf höchste Rationalität bedachten Bauleitung zuzuschreiben ist, sondern die Ursache des Erfolges kann in dem Zufall liegen, daß mit neuen Maschinen gearbeitet worden ist. Umgekehrt kann ein Verlust ohne Schuld des Bauleiters eintreten, wenn er mit alten Betriebsgeräten den Bau ausführen soll. Dieser Schwierigkeit könnte man auf zweierlei Art begegnen.

Entweder berechnet man die Leihgebühren den einzelnen Baustellen in verschieden hohen Sätzen. Man gestaltet sie dem zunehmenden Alter der Maschine entsprechend degressiv. Die Baustellenbetriebe, die ältere Maschinen zur Benutzung erhalten, haben niedrigere Mieten zu tragen, als die in dieser Beziehung Begünstigteren. Auf diese Weise wird bei ihnen der höhere Kostenbetrag an Reparaturen wieder ausgeglichen. Die Baustellen, denen neue Maschinen zur Verfügung gestellt wurden, haben den Ausfall an Reparaturen durch den höheren Mietsatz zu ersetzen. Durch diese Maßnahme wird eine gerechte Verteilung der Kosten für Maschinen und Geräte herbeigeführt. Eine degressive Gestaltung der Leihgebühren wird auch insofern einer richtigen Kalkulation entsprechen, weil der Wertverzehr, der bei Benutzung neuer Maschinen vor sich geht, größer ist, als der bei dem Gebrauch älterer.

Oder man belastet die Reparaturkosten den Baustellen überhaupt nicht, sondern läßt sie über ein Unkostenkonto der Zentralverwaltung, über das „Geräteinstandsetzungskonto" laufen. In diesem Falle muß man den durchschnittlichen Satz für Reparaturen in dem Mietsatz berücksichtigen und diesen für alle Baustellen gleichmäßig erhöhen. In der Gesamterfolgsrechnung würde sich diese Maßnahme so auswirken, daß der Leihgebührenbetrag oder die kalkulative Abschreibung auf der Ertragsseite der Rechnung erhöht wird, dafür aber als Gegenposten auf der Aufwandsseite der Betrag für die Geräteinstandsetzung unter den Verwaltungsunkosten der Zentrale erscheint. Man könnte aber auch vor Einsetzung der kalkulativen Abschreibung in die Erfolgsrechnung der Gesamtunternehmung den auf dem Geräteinstandsetzungskonto aufgelaufenen Betrag schon mit den Geräteleihgebühren vorsaldieren und dann den Restbetrag als kalkulative Abschreibung in die Erfolgsrechnung einsetzen.

Dieser letzte Weg aber, der in der Praxis schon häufig in Erwägung gezogen wurde, hat sich deshalb als nicht geeignet erwiesen, weil eine Baustellenleitung in dem Falle, in dem der Betrieb die Kosten für die Reparaturen nicht selbst zu tragen hat, ein weit geringeres Interesse an der sorgfältigen Behandlung der Maschinen zeigt. Die Betriebsgeräte würden mehr vernachlässigt und häufig in einer nicht der Wirtschaftlichkeit entsprechenden Weise ausgenutzt.

In unserer Unernehmung haben wir aber auch den ersten Vorschlag noch nicht verwirklicht. Darum müssen wir bei einer Betriebskontrolle jeweils das Alter der verwendeten Maschinen in Erwägung ziehen.

Die Verbuchung der Reparaturen bietet in unserem Falle keine Schwierigkeiten, da diese direkt dem Baukonto-Soll belastet werden. Die Kosten der nach erfolgter Rücklieferung an den Bauhof oder an eine andere Baustelle vorzunehmenden Reparaturen trägt der Betrieb, der die betreffenden Geräte zuletzt benutzt hat. Erhält also eine Baustelle reparaturbedürftige Geräte, so wird sie diese auf Kosten derjenigen Baustellen, die die Geräte zuletzt in Gebrauch hatten, wieder instandsetzen.

Natürlich kann auf diese Weise erst nach vollendeter Reparatur eine zur Unterlage der Verbuchung dienende Rechnung über die entstandenen Kosten ausgestellt werden.

Bei dem niedrigen Beschäftigungsgrad in der Bauindustrie kann es aber vorkommen, daß ein Gerät erst nach längerer Lagerung wieder an einen anderen Baustellenbetrieb zum Gebrauch abgegeben wird und darum auch erst dann einer Ueberholung unterzogen wird. Durch diese verspätete Ausführung der Instandsetzungsarbeiten kann der Fall eintreten, daß das Baukonto, zu dessen Lasten die Reparatur vorgenommen werden müßte, nicht mehr existiert, weil das Bauwerk in der Zwischenzeit schon vollendet und abgerechnet wurde.

Um diesem Umstand aus dem Wege zu gehen, hat man folgende Einrichtung getroffen. Die Reparaturwerkstatt stellt der Baustelle, die das Gerät an den Bauhof zurückgibt, nach einem von ihr gelieferten Bericht über die Art der notwendigen Reparatur eine provisorische Rechnung aus über den im voraus veranschlagten Betrag der Reparaturkosten. Diese Rechnung wird zu Lasten des Baustellenbetriebes und zu Gunsten eines „Rückstellungskontos" für Gerätereparaturen, das im Hauptbuch geführt wird, verbucht. Sobald die Reparatur ausgeführt worden ist, wird eine Rechnung über die tatsächlich entstandenen Kosten ausgestellt. Der Betrag wird dem Rückstellungskonto für Gerätereparaturen belastet. Ergibt sich eine Differenz zwischen der ursprünglichen Schätzung und den tatsächlichen Kosten, so werden die Mehrkosten dem Baukonto nachträglich belastet und die Minderkosten wieder gutgeschrieben.

Sollte das Baukonto inzwischen abgeschlossen sein, so werden die Mehr- bzw. Minderkosten auf dem „Konto für abgerechnete Bauten" verbucht.

Zu unterscheiden von diesen laufenden Ausbesserungen sind die „Großreparaturen" der Geräte, die eine Werterhöhung zur Folge haben und darum einer Neuanlage gleichkommen. Diese müssen in der Bilanz aktiviert werden.

Die werterhöhenden Reparaturen werden an Großgeräten nach bestimmten Zeiträumen vorgenommen, wenn man die Gewißheit zu haben glaubt, daß sie in den nächsten Jahren nicht infolge Veraltens unbrauchbar werden. In diesem Falle werden Einzelteile neu ersetzt und dem in der Zwischenzeit gemachten technischen Fortschritt entsprechende Ver-

besserungen vorgenommen. Wir können diese Reparaturen, die eine Kapitalanlage, aber noch keinen Aufwand darstellen, natürlich nicht dem Baukonto einer Baustelle belasten. Erst wenn durch Gebrauch dieses neu hergestellten Geräts auf einer Baustelle ein Wertverzehr stattfindet, dürfen wir diesen als Aufwand dem Baustellenbetrieb zur Last legen. Wir werden jetzt die Kosten der Ueberholung auf die Gesamtlebensdauer der Anlage verteilen und dementsprechend die Mietsätze erhöhen müssen.

Wird z. B. ein Gerät in 15 Jahren mit 6⅔ % abgeschrieben und soll es im 5. und 10. Jahre eine Großreparatur durchmachen, so ergibt sich als zusätzlicher Abschreibungssatz, wenn diese Ueberholung 25 % des Neuwertes kostet, 5 % des Neuwertes in einem Jahr. *)

3. Sonstiger mit der Einsetzung von Maschinen und Geräten verbundener Aufwand.

Außer dem Aufwand der Abschreibung und Reparaturen verursacht die Einsetzung von Geräten und Maschinen noch andere Kosten, die mit dem Wandercharakter des Baugewerbes zusammenhängen. Dieses sind die Kosten für die An- und Abfuhr der Betriebsgeräte. In unserem Blatt der kaufmännischen Nachkalkulation ist ihrer Verbuchung eine besondere Spalte zugedacht, weil die spätere Betriebskontrolle der Baustelle eine möglichst weitgehende Trennung aller Kostenarten erfordert.

d) Die Unkosten der Baustelle.

Im allgemeinen versteht man unter Unkosten solche Kosten, die nicht direkt den Einzelleistungen eines Betriebes zugerechnet werden können, sondern erst nach einem bestimmten Schlüssel verteilt werden müssen. Aus diesem Grunde werden sie auch in der Literatur indirekte oder Gemeinkosten genannt.

Gehen wir nun von der Betrachtungsweise aus, die wir unserem Buchhaltungssystem zugrunde gelegt haben und sehen wir als einzige in dem Baustellenbetrieb herzustellende Leistung das Bauwerk an, so sind die „Unkosten der Baustelle" keine Gemeinkosten, sondern sie gehören zu den Kosten, die das Bauwerk direkt betreffen; die Bezeichnung Unkosten für diese Kostenart ist aus der Vorkalkulation genommen, in der das ganze Bauwerk in viele Teilverrichtungen oder Positionen zerlegt wird, um für die Einzelleistung einen Einheitspreis für das Angebot zu errechnen. Bei dieser Berechnung gibt es dann Kosten, die nicht direkt einer einzelnen Position zugeschlagen werden können. Zu ihnen gehören sowohl diese Unkosten der Baustelle als auch die Verwaltungsunkosten oder allgemeinen Geschäftsunkosten. Die ersteren nennt man auch, weil sie sich auf ein bestimmtes Bauwerk beziehen und in der Kalkulation nur auf die einzelnen Positionen verteilt zu werden brauchen, „Gemein-

*) Beispiel aus der Selbstkostenermittlung für Bauarbeiten. Herausgegeben vom Reichsverband industrieller Bauunternehmungen E. V. S. 62.

kosten ersten Grades", die letzteren, weil sie eine zweifache Aufteilung erfahren, indem sie zunächst auf die einzelnen Bauwerke und dann auf die Einzelpositionen verteilt werden, „Gemeinkosten zweiten Grades".

Beide Unkostenarten unterscheiden sich vor allem dadurch, daß die Unkosten der Baustelle zu den unmittelbaren Selbstkosten des Bauwerks gehören und ihre Entstehung darum von der Ausführung des Auftrages abhängt, während die allgemeinen Geschäftsunkosten oder mittelbaren Selbstkosten der Baustelle fixen Charakter tragen und auch ohne die Ausführung eines Auftrages entstehen.

Wir sehen in unserem Nachkalkulationsblatt die Unkosten der Baustelle in vier Spalten eingeteilt mit den Bezeichnungen Gehälter, Steuern, Bürounkosten, Fahrgeld und Spesen. Natürlich gibt es in der Vorkalkulation noch viele andere Kosten, die sich nicht direkt auf die Einzelleistung beziehen. Dazu gehören z. B. die Baustelleneinrichtung und die spätere Räumung. Diese Baustellen-Unkosten, die zum großen Teil aus Material und Löhnen bestehen, werden schon bei der Verbuchung in den ersten beiden großen Aufwandsgruppen des Nachkalkulationsblattes erfaßt. In dieser Ueberschneidung der Aufwandsarten liegt der große Nachteil einer Aufwandseinteilung in die 3 Gruppen, Lohn, Material und Unkosten, bei der in den ersten beiden Gruppen schon ein Teil der dritten enthalten sein kann.*)

Was bei der vorliegenden Einteilung des Nachkalkulationsblattes noch unter die Rubrik der Unkosten der Baustelle fällt, sind nur die Gemeinkosten ersten Grades, die in den ersten beiden Gruppen nicht verbucht werden können.

Hierunter befinden sich zunächst die Personalkosten der Baustelle, soweit sie nicht als Wochenlohn ausgezahlt werden und schon in der Spalte „Löhne" erscheinen. Alles, was die Baustelle an Kosten für die Arbeitsleistungen der im festen Gehalt stehenden Personen aufzuwenden hat, wird auf dem Nachkalkulationsblatt unter der Rubrik „Gehälter" verbucht. Man rechnet dazu z. B. die Gehälter der Bauleiter, Bauführer, Bauschreiber, Techniker, aber auch die Kosten, die die Zentrale der Baustelle unmittelbar belasten kann, wie den Aufwand an Arbeitsleistung für die Planbearbeitung und Aufstellung des Kostenanschlages, die in einer Abteilung der Zentralverwaltung vorgenommen wird.

In der Spalte „Steuern" werden die dem Baukonto eines Baustellenbetriebes ebenfalls direkt belasteten öffentlichen Abgaben ausgeworfen. Dazu gehören vor allem die Lohnsummensteuer und die Umsatzsteuer, deren Höhe sich monatlich aus der Summe der gezahlten Löhne und dem Monatsumsatz auf der Baustelle genau errechnen läßt. Auch wenn diese Steuerbeträge erst in einem späteren Zeitpunkt fällig werden, so muß der Anteil, der schon innerhalb eines Monats Aufwand geworden ist, doch monatlich in der Baustellenerfolgsrechnung erfaßt werden. Die Zentrale belastet daher monatlich die hierfür anfallenden Beträge der Niederlassung und diese verteilt sie direkt auf die einzelnen Baukonten.

*) Siehe auch Bolte, Die kurzfristige Erfolgsrechnung im Bergbau S. 71.

Alle anderen Steuern, die nicht unmittelbar auf die Baustellenbetriebe verrechnet werden können, wie die Vermögenssteuer und die Körperschaftssteuer und andere Belastungen der gesamten Unternehmung, bleiben auf dem Unkostenkonto der Zentrale, dessen Saldo in der Gesamterfolgsrechnung der Unternehmung den Gewinnen aus sämtlichen Unterbetrieben gegenübergestellt wird.

Bei größeren Baustellen, die ein eigenes Baubüro haben, entstehen Kosten für die Miete dieses Büros. Gleichzeitig muß eine solche Baustelle die monatlichen Ausgaben für Porto, Telefongebühren, Schreibmaterial etc. tragen. Die Spalte „Bürounkosten" der kaufmännischen Selbstkostenrechnung nimmt alle Kosten dieser Art auf.

Als letzte die Baustelle direkt betreffende Unkostengruppe, finden wir die Aufwendungen an Fahrgeld und Spesen. Hierunter fallen die Ausgaben für die Besuche der Bauleiter auf den Baustellen und für andere Fahrten, die im Interesse der Baustelle notwendig werden.

Betrachten wir unser Nachkalkulationsblatt (die später noch zu behandelnden Verwaltungsunkosten wollen wir vorläufig außer acht lassen) bezüglich der in ihm zu verbuchenden Kostenarten, so vermissen wir einen Kostenbestandteil, der in einer Selbstkostenrechnung nicht vergessen werden darf. Dieses sind die Zinsen auf das Eigenkapital. Wir erinnern uns, daß ein Teil von ihnen, nämlich der Teil, der auf das Anlagekapital der Maschinen und Geräte entfällt, schon berechnet wurde. Bei der Ermittlung der Mietsätze wird sofort der Zins für das eingesetzte Kapital in die Rechnung eingeschlossen und mit dem Betrag der Leihgebührenrechnung dem Baukonto belastet.

Es fehlen aber noch die Zinsen für das bis zum Eingang der Gegenleistung des Bauherrn vorgelegte Betriebskapital, das in dem Material und den Löhnen steckt. Diese müssen ebenfalls als Kosten der Baustelle betrachtet werden. Hätte die Unternehmung dieses Kapital an einer anderen Stelle der Wirtschaft außerhalb des eigenen Betriebes angelegt, so hätte sie dafür Zinsen erhalten. Auf diese Zinsen muß sie nun verzichten. Sie hat also nicht nur das Kapital selbst, sondern auch dessen Zinsen für das Bauwerk aufgewendet.*)

Bei einer richtigen Vorkalkulation zur Festsetzung der Kostenanschlagspreise werden daher auch in der Bauindustrie die Zinsen auf das Eigenkapital als Kostenbestandteil berücksichtigt. In der kaufmännischen Nachkalkulation aber pflegt man sie nicht besonders als Aufwand zu verbuchen, sondern weist einen um ihren Betrag vergrößerten Baugewinn aus.

Im Sinne einer exakten Erfolgsrechnung, die den reinen Produktionsgewinn feststellen will, ist dies nicht richtig, sondern wir müssen die Eigenzinsen als Aufwand des Baustellenbetriebs verbuchen. Allerdings ergeben sich bei ihrer Berechnung einige Schwierigkeiten. Zur Errechnung ihrer monatlichen Höhe müßte eine Staffelrechnung, wie sie die Banken

*) Siehe auch Hellauer, „Kalkulation in Handel und Industrie" S. 81.

bei ihrer Zinsberechnung brauchen, vorgenommen werden. Dazu benötigen wir die Angabe der genauen Termine von den im Laufe des Monats eingegangenen Zahlungen und die Angabe der Höhe ihrer Beträge. Zur Grundlage der Verzinsung nehmen wir den landesüblichen Zinsfuß. Die Gutschriften dieser Zinsbelastung des Baukontos können entweder auf einem besonderen Konto für Eigenzinsen erfolgen, oder sie erscheinen auf dem gewöhnlichen Zinsenkonto, das in der Zentralbuchhaltung geführt wird.*)

In manchen Fällen entstehen bei der Ausführung eines Bauwerks noch besondere Kosten, die ebenfalls zu den Baustellenunkosten zu rechnen sind, weil sie nicht eine einzelne Position des Kostenanschlags, sondern das Bauwerk als Ganzes betreffen. Dieses sind z. B. die Kosten für Kautionsstellung, die die Unternehmung vor der Bauausführung leisten mußte. Für solche nicht regelmäßig erscheinenden Kosten finden wir auf dem Nachkalkulationsblatt die Spalte „Sonstiges".

e) Die Verwaltungsunkosten der Niederlassung.

Entsprechend der Organisation unserer Bauunternehmung, die die kaufmännische Verwaltung mehrerer in einem Bezirk liegenden Baustellen einer örtlichen Verwaltungsstelle, der Niederlassung, überträgt und diesen Niederlassungen wieder die Zentralverwaltung des ganzen Unternehmens überordnet, haben wir zwei Gruppen von Verwaltungsunkosten zu unterscheiden, die auf verschiedenen Unkostenkonten erscheinen.

Da sich die Niederlassungen nur im Interesse der einzelnen Baustellen betätigen, betreffen die Aufwendungen, die für ihre Erhaltung notwendig sind, immer die Produktion. Auf dem Unkostenkonto der Niederlassung erscheint daher ein Aufwand, der gleichzeitig Kosten im Sinne der Selbstkostenrechnung darstellt. Aus diesem Grunde können wir am Ende des Monats den gesamten aufgelaufenen Unkostenbetrag jeder Niederlassung auf die ihr unterstellten Baustellenbetriebe verteilen.

Anders ist es mit den Unkosten, die auf dem dafür bestimmten Konto in der Zentrale erscheinen. In der Zentralbuchhaltung finden alle Geschäftshandlungen, die die Unternehmung als Einheit vornehmen muß, ihre Verbuchung. Die Niederlassungen handeln nur soweit es im Bereiche ihrer Verwaltungsbefugnis über die Baustellen liegt und soweit ein Geschäftsabschluß mit der Betriebsführung auf den Baustellen im Zusammenhang steht.

Sobald die Unternehmung als Ganzes eine Kapitaldisposition trifft, findet diese in der Zentralbuchhaltung ihren Niederschlag. Die Leitung der Unternehmung kann, wenn es ihr notwendig erscheint, aus sozialpolitischen oder anderen Gründen, die nicht unbedingt aus dem Be-

*) Ausgleich der Eigenkapitalzinsen in der Jahreserfolgsrechnung, s. S. 101, letzter Abschn.

streben einer Förderung der Produktion entspringen, Kapital aufwenden, das nicht durch die Selbstkostenrechnung erfaßt werden darf. Sie kann z. B. monatliche Beiträge an politische Verbände zahlen, oder Spenden für Wohlfahrtszwecke geben. Dieser neutrale Aufwand findet nur in der Zentralbuchhaltung seinen Niederschlag und erscheint daher auf dem Unkostenkonto der Zentrale, dem Generalunkostenkonto.

Aus diesem Grunde hat man auch davon abgesehen, die Zentralverwaltungsunkosten auf dem Wege über die Niederlassungen den einzelnen Baukonten monatlich anteilig zu belasten. Man stellt sie in der Monatsgesamterfolgsrechnung und in der Jahresgewinn- und Verlustrechnung den Baustellenbruttogewinnen gegenüber. Die Gefahr, die Schmalenbach in der Nichtaufteilung der Generalunkosten auf die einzelnen Unterbetriebe sieht, weil der Betriebsleiter dann über die Höhe seiner tatsächlichen Betriebskosten keine volle Klarheit besitzt, ist in der Bauindustrie nicht groß, weil die Vorkalkulation den prozentualen Anteil mitveranschlagt hat. Der Betriebsleiter kann sich hier jederzeit über die Höhe der auf seinen Betrieb anteilig entfallenden Generalunkosten orientieren und ist bei dem Vergleich der Vorkalkulation mit der Nachkalkulation sogar gezwungen, ihn gedanklich seinen sonstigen Aufwendungen zuzuschlagen.

Während wir die Generalunkosten bei der Behandlung der Gesamterfolgsrechnung des Monats später näher betrachten wollen, interessieren uns hier in der Baustellenerfolgsrechnung nur die umzulegenden Verwaltungsunkosten der Niederlassung.

Bevor wir ihre Verteilung monatlich vornehmen, müssen wir zunächst feststellen, ob alle auf dem Unkostenkonto verbuchten Ausgaben schon tatsächlich Aufwand des Monats geworden sind, oder ob Vorausleistungen der Niederlassung vorliegen, die erst allmählich im Laufe der kommenden Monate Aufwand werden. Bei Vorausleistungen dürfen wir also nicht den ganzen Betrag als Unkosten des Monats betrachten, sondern müssen uns vorher fragen, ob nicht eine Verteilung bestimmter Beträge auf die verschiedenen Perioden notwendig ist.

Sehen wir uns jedoch die Ausgaben an, die der Niederlassung bei ihrer Verwaltungstätigkeit im Monat erwachsen, so finden wir, daß sie aus kleineren Beträgen bestehen, die meistens jeden Monat in gleicher Höhe wiederkehren. Es sind die Ausgaben für Miete, Reinigung, Heizung, Bürobedarf, Gehälter der kaufmännischen Angestellten usw. Ein wesentlicher Fehler kann daher nicht entstehen, wenn wir, wie es in der Praxis geschieht, monatlich den Gesamtbetrag, der auf dem Unkostenkonto der Niederlassung verbuchten Gemeinkosten aufteilen, ohne jeden einzelnen Posten näher daraufhin anzusehen, ob er mehrere Perioden betrifft.

Den Maßstab der Aufteilung bildet der Monatsumsatz auf der Baustelle. Dieser Maßstab ist insofern der gegebene, als jede Baustelle proportional ihrer monatlichen Leistung einen Anteil an der Beschäftigung der Niederlassung erfordert.

Die Größe des Verteilungsschlüssels der Unkosten auf die einzelnen Leistungen der Baustellenbetriebe richtet sich nach dem Verhältnis, in dem die Unkosten bei einem normalen Beschäftigungsgrad zu dem Monatsumsatz der Niederlassung stehen. Steigt der Beschäftigungsgrad, so können die Prozentsätze gesenkt werden, weil die Niederlassungsgemeinkosten bis zu einem Punkt, in welchem eine Vergrößerung des Verwaltungsapparates erforderlich wird, fixen Charakter haben.

Nicht so schnell ist man aber im Falle einer Unterbeschäftigung bereit, den Unkostenprozentsatz zu erhöhen. Einer richtigen Preispolitik entspricht es, wenn wir bei einem unter den normalen Stand gesunkenen Beschäftigungsgrad in der Vorkalkulation den Unkostenprozentsatz der Normalbeschäftigung berechnen. Dies hat zur Folge, daß wir natürlich auch bei der Ermittlung des Baustellenerfolges den Betrieb nicht höher belasten dürfen, weil die Differenz zwischen dem in der Vorkalkulation errechneten und dem tatsächlich entstandenen Gewinn der Baustelle, den reinen Betriebserfolg darstellen soll, den wir von allen Einflüssen des Beschäftigungsgrades der Gesamtunternehmung freihalten wollen. Nur in diesem Falle können wir eine Betriebskontrolle durchführen.

Wenn wir nun festgestellt haben, daß z. B. bei einem Monatsumsatz aller Baustellen einer Niederlassung von RM. 150.000.— die Verwaltungsunkosten von den Baustellen getragen werden können, so dürfen bei einer Gesamtleistung im Werte von RM. 75.000.— in einem Monat nur die Hälfte aller Unkosten den in Arbeit befindlichen Bauobjekten belastet und auf die Baukonten umgelegt werden.

Die andere Hälfte wird in der Praxis auf ein Leerlaufkonto, das sogenannte „Krisenkonto" übertragen.

Die monatliche Belastung dieses Kontos werden wir wie neutralen Aufwand behandeln und den Betrag getrennt von dem Niederlassungserfolg der Zentrale angeben, damit diese ihn in der Gesamterfolgsrechnung der Unternehmung berücksichtigt.

4. Die Erfassung des Ertrages.

„Unter Ertrag sind alle Wertentstehungen zu verstehen, welche für eine Erfolgsperiode in Frage kommen.*)

„Leistung der Unternehmung ist alles, was die Unternehmung an Werten schafft." **)

Aus diesen beiden Definitionen ist schon zu entnehmen, daß beide Begriffe der Erfolgsrechnung, Ertrag und Leistung, gewöhnlich in der Literatur den gleichen Sinn haben. Die erste Bezeichnung wendet man an, wenn man in seiner Betrachtungsweise vom Standpunkt der Markttätigkeit der Unternehmung ausgeht. Die andere bezieht sich mehr auf das innerbetriebliche Leben.

*) Walb, Erfolgsrechnung S. 41.
**) Schmalenbach, Dyn. Bilanz S. 124.

Gemessen wird der Ertrag oder, wie Schmalenbach sagt, die Leistung einer Unternehmung in der Erfolgsrechnung an den Einnahmen oder dem Erlös, der der Unternehmung aus ihrer betrieblichen Tätigkeit erwachsen ist.

Zwar gibt es auch Einnahmen einer Unternehmung, die nicht auf Leistungen beruhen. Das sind diejenigen, denen sofort bei ihrer Entstehung eine Ausgabe in gleicher Höhe entgegensteht. Diese interessieren uns an dieser Stelle nicht, sondern wir wollen uns hier nur mit den Einnahmen der Bauunternehmung, die durch die Bauleistungen auf der Baustelle erzielt werden, beschäftigen.

Eine Einnahme (worunter wir natürlich nicht nur einen Geldeingang verstehen dürfen, sondern auch die Einnahme der Zahlungsverpflichtungen eines Schuldners, die auf dem Debitorenkonto verbucht wird, aber buchtechnisch wie eine Geldeinnahme behandelt wird) kann erst nach der Vollendung einer Leistung stattfinden.

Fragt man sich nun, wann ein Gewinn an einer Leistung berechnet werden darf, so könnte man durchaus der Meinung sein, daß auch unvollendete Leistungen schon einen Teil des Gewinnes in sich schließen, der in der Erfolgsrechnung erscheinen dürfte.

Trotzdem, so findet Schmalenbach, haben sich in der Praxis zwei Grundsätze durchgesetzt. Solange eine Leistung noch unvollendet ist, wird sie nur mit ihren Selbstkosten berechnet. Als Zeitpunkt der Vollendung gilt aber in der praktischen Erfolgsberechnung allgemein der Rechnungsausgang.

Die Entstehungsursache dieser Grundsätze sieht Schmalenbach in der Bequemlichkeit und vor allen Dingen in der größeren Sicherheit. „Eine Leistung, solange sie noch unvollendet ist, ist bis zu ihrer Vollendung vielen Zufälligkeiten ausgesetzt".*) Es können noch bei den letzten Ausführungen, sogar bei der Ablieferung Momente eintreten, die die vorherige Gewinnberechnung falsch werden lassen. Deshalb gehört es heute zum Grundsatz ordentlicher Rechnungsführung auf unvollendete Leistungen keinen Gewinn zu berechnen.

Dieses Prinzip wird auch durch das Gesetz vertreten. Der § 261 verlangt die Einsetzung von Vermögensgegenständen der Unternehmung in die Bilanz zum Herstellungspreis. Zu den Vermögensgegenständen müssen wir buchhalterisch alle Leistungen der Unternehmung rechnen, für die noch keine Rechnung ausgestellt wurde, die daher noch „unvollendet" sind. Diese Leistungen sind auch noch nicht Einnahme geworden, weil die im kaufmännischen Rechnungswesen übliche Unterlage zur Verbuchung, nämlich die Rechnung, noch aussteht. Haben diese Vermögensgegenstände als Waren oder Wertpapiere einen Börsen- oder Marktpreis, der niedriger ist, als der Herstellungspreis, so ist dieser anzusetzen.

Wie der Herstellungspreis sich zusammensetzt, ist heute ebenfalls durch die Aktienrechtsnovelle vom 19. 9. und 15. 12. 1931 festgelegt.

---

*) Schmalenbach, Dyn. Bilanz S. 124.

Da diese auf kaufmännischen Grundsätzen beruhenden gesetzlichen Vorschriften auch für die Bauindustrie Anwendung finden, entstehen hier Probleme, deren Behandlung wir nicht übergehen dürfen.

Vor allem interessiert uns hier die Frage, wann in der Bauindustrie eine Rechnung über eine Leistung ausgestellt werden soll, d. h. wann die Vollendung einer Leistung stattfindet.

In allen Industriezweigen, die Massenfabrikate herstellen, erfolgt die Rechnungsausstellung nach Fertigstellung und meistens erst nach Uebergabe des Fabrikates. Aus diesem Grunde sieht man ja erst den Zeitpunkt der Leistungsvollendung in der Rechnungsausstellung.

Gehen wir aber nun von der Anschauung aus, die wir bisher immer vertreten haben, daß in einer Bauunternehmung als Fabrikate die einzelnen Bauwerke hergestellt werden, so müssen wir folgerichtig zu dem Schluß kommen, daß eine Rechnung erst nach Fertigstellung des Bauwerks, unter besonderen Umständen, wenn dieser Zeitpunkt zu weit liegt, erst nach Fertigstellung eines zusammenhängenden Teiles ausgestellt werden darf.

Da es sich in der Bauindustrie bei den Bauaufträgen aber meistens um große Objekte handelt, deren Herstellung sich über viele Monate erstreckt, so kann am Ende des Jahres der Fall eintreten, daß ein großer Teil der Bauleistungen als unvollendete Leistung zum Selbstkostenpreis in der Bilanz erscheinen muß. Damit fällt der Gewinnausweis der Unternehmung erst in das Rechnungsjahr, in dem das Bauwerk vollendet wird, obwohl ein wesentlicher Teil der Leistung schon im Vorjahre vollbracht wurde.

Bis zur Veröffentlichung der Aktienrechtsnovelle vom 19. 9. und 15. 12. 1931, in der alle Bewertungsvorschriften des HGB. für Aktiengesellschaften weitgehend ergänzt wurden und in der durch das Bilanzprüfungsverfahren auf eine strenge Durchführung gesehen wird, berechnete man zur Vermeidung eines Gewinnausfalles in der Bauindustrie auch auf die unvollendeten Leistungen einen Gewinn. Man buchte auf Grund einer Leistungsaufnahme des Bauleiters die am Ende des Jahres nach den Angebotspreisen aufgestellt wurde, eine Einnahme. Diese wurde bei Beginn des neuen Geschäftsjahres wieder zurückgebucht, damit bei der späteren Ausstellung der Rechnung keine Schwierigkeiten entständen.

Diese Möglichkeit besteht nun heute nicht mehr, sondern ein Gewinn kann, wie es in allen Unternehmungen der ordentlichen Rechnungsführung entspricht, auch in der Bauindustrie erst nach Ausstellung der Rechnung, also nach Vollendung einer Leistung ausgewiesen werden.

Um nun aber nicht am Ende des Jahres in die oben geschilderte Situation zu gelangen, daß ein Gewinn nicht vor Fertigstellung des Bauwerks erscheinen kann, geht man von einer anderen Auffassung über die Einzel-Produkte, die in einer Bauunternehmung hergestellt werden aus, als die, die wir unserem Buchhaltungssystem zu Grunde gelegt haben. Man sagt sich mit Recht, jedes fertiggestellte Kubikmeter Mauerwerk, jedes Quadratmeter Eisenbetondecke usw. ist ein fertiges Fabrikat, für

das eine Rechnung ausgestellt werden kann. Diese Leistungen sind keinen Zufälligkeiten mehr ausgesetzt, sondern ihre Preise stehen fest durch das Angebot und die Selbstkosten können sich nicht mehr durch unvorhergesehene Umstände erhöhen. Sie sind reif zu einer Rechnungsausstellung.

Man hat darum heute das Teilrechnungsverfahren in der Bauindustrie eingeführt und stellt monatlich über die geleisteten Arbeiten eine Rechnung aus, deren Betrag als Gutschrift auf dem Bauleistungskonto festgehalten wird.

Damit ist gleichzeitig für die Monatserfolgsrechnung ein großer Dienst geleistet. Wir haben als Ertrag einer Baustelle jedesmal nur den Betrag des Bauleistungskontos zu erfassen.

Vor der Einführung des Teilrechnungsverfahrens mußte man sich auf die monatlichen Leistungsaufnahmen der Bauleiter oder Bauführer stützen. Hierbei bestand die Gefahr, daß ein Bauleiter, der in einem Monat nicht das Erforderliche geleistet hatte, die Leistungsaufnahme der nicht abgerechneten Bauteile zu günstig gestaltete, in der Hoffnung, im Laufe der weiteren Bauausführung das Versäumte wieder herauszuwirtschaften. Diese absichtliche Fälschung der Tatsachen, die vorgenommen wurde, damit die Zentralverwaltung die Betriebsleitung der Baustelle nicht bemängelte, konnte der Unternehmung am Jahresende einen großen Schaden bringen, sobald der erhoffte Erfolg in der nachfolgenden Zeit nicht eintritt.

Der Sinn einer Monatserfolgsrechnung, den wir ja gerade in der Möglichkeit der Aufdeckung eines Mangels in der Betriebsführung der einzelnen Baustellenbetriebe gesehen haben, um diesen rechtzeitig beseitigen zu können, geht damit verloren.

Durch das Teilrechnungsverfahren ist diese Gefahr heute beseitigt: Da meistens auch die Zahlungsbedingungen des Bauvertrages sich auf die Beträge der Teilrechnungen stützen, ist der Bauherr natürlich sehr interessiert an der richtigen Bewertung der monatlichen Bauleistung. Er wird deshalb ohne eine eingehende Prüfung der Leistung, den Rechnungsbetrag nicht anerkennen.

Zum Schluß ist noch zu sagen, daß auch bei Bauwerken, die zu Pauschalpreisen errichtet werden, dieses Teilrechnungssystem angewandt wird. Hier ist nur nach der Beendigung des Auftragsobjektes eine Verrechnung der Differenz zwischen den bis dahin aufgelaufenen Monatsrechnungen und der angesetzten Pauschalsumme erforderlich.

5. Die Ermittlung des Baustellenerfolges.

Nachdem wir im vorhergehenden Teil die Funktion des Baukontos und die dazugehörige Einrichtung des Nachkalkulationsblattes zur Spezialisierung der einzelnen Aufwandsarten kennen gelernt haben, sowie die Erfassung der Bauleistung auf dem Bauleistungskonto, handelt es

sich darum, mit diesen Hilfsmitteln eine Erfolgsrechnung der Baustelle aufzustellen.

Die Werte, die schon auf dem Baukonto verbucht wurden, aber noch keinen Aufwand der Periode darstellen, müssen abgezogen, der noch nicht verbuchte aber schon entstandene Aufwand muß hinzugefügt werden.

Da wir unsere Monatserfolgsrechnung aber nicht so vornehmen wollen, daß wir einen regelrechten Monatsabschluß machen, bei dem jede zusätzliche Gutschrift und Belastung kontenmäßig unter Zuhilfenahme von transitorischen und antizipativen Konten durchgeführt werden müßte, stellen wir getrennt von der Buchhaltung eine besondere Rechnung auf. Wir gehen dabei in der Weise vor, daß wir die gesamten Aufwendungen des Baukontos anhand unserer Unterlagen um die folgenden Posten korrigieren:*)

1. Noch nicht bezahlte Löhne und soziale Lasten.

Endet der Monat nicht an einem Wochenende, sondern in einem Zeitpunkt, für den eine Lohnabrechnung nicht stattfindet, z. B. in der Mitte der Woche, so müssen die noch nicht abgerechneten Löhne berücksichtigt werden, wenn wir den vollen Aufwand der Periode erfassen wollen.

Wir können bei der Erfassung der noch nicht verbuchten Löhne mit der günstigen Tatsache rechnen, daß die endgültige Aufstellung der Monatserfolgsrechnung vor dem 6. Tage des kommenden Monats wegen der Zeit, die die Beschaffung sämtlicher Unterlagen erfordert, nicht vorgenommen werden kann. Deshalb liegt die Abrechnung der Löhne für die Woche, in die das Monatsende fiel, meistens schon vor, sodaß der in die Periode fallende Lohnaufwand mit einiger Genauigkeit ermittelt werden kann. Die auf diese Löhne entfallenden sozialen Lasten werden in einer Summe miterfaßt. (Siehe Formular.)

2. Noch ausstehende Rechnungen für Lieferungen an Materialien und Arbeiten der Subunternehmer.

Natürlich ist die Hauptbedingung für eine Monatserfolgsrechnung, die den tatsächlichen Verhältnissen auf einer Baustelle am Ende der Periode entsprechen will und deren Ergebnis nicht ein falsches Bild bieten soll, daß auf dem Baukonto am Stichtage sämtliche Monatsbelastungen eingetragen sind. Es wird deshalb vorgeschlagen, daß eingegangene Rechnungen sofort, wenn auch ungeprüft, zuerst auf dem Baukonto verbucht werden.**) Sollten Abstriche später noch nötig sein, müssen sie wieder gutgebracht werden. Diese Tatsache beeinflußt das Erfolgsergebnis nur unwesentlich.

*) Siehe Schema S. 85.

**) Rhode: Monatserfolgsrechnung in einer Bauunternehmung. Herausgegeben vom Reichsverband industrieller Bauunternehmungen 1932, S. 268.

Es kommt aber vor, daß für schon eingegangene Lieferungen auf der Baustelle am Ende des Monats noch keine Rechnungsstellung vom Lieferanten erfolgt ist, oder vom Subunternehmer noch keine Rechnung für geleistete Arbeit einging. Um diese Beträge, die aus den Materialeingangsbüchern oder Frachten- und Fuhrenbüchern zu ermitteln und vom Bauführer der Niederlassung, zu melden sind, muß der Aufwand des Baukontos noch vermehrt werden.

3. Noch ausstehende interne Rechnungen.

Neben dem Aufwand, der durch die Beschaffung der Materialien vom Markte in einem Baustellenbetrieb entsteht, gibt es, wie wir gesehen haben, noch den Aufwand der aus der Leistung der eigenen Betriebe herrührt und zu dessen Verbuchung auf dem Baukonto interne Rechnungen als Unterlage dienen. Es ist Aufgabe einer guten Organisation, den innerbetrieblichen Verkehr so zu gestalten, daß diese internen Belastungen sofort berechnet werden und zur Verbuchung vorliegen. Je größer die Pünktlichkeit ist, die hier herrscht, desto einfacher und schneller kann das Ergebnis der Monatserfolgsrechnung ermittelt werden. Sollte aus irgendwelchen Gründen eine Verbuchung auf dem Baukonto noch nicht erfolgt sein, so muß auch dieser Aufwand dem Sollbetrag des Baukontos noch hinzugefügt werden.

Bei den internen Belastungen unterscheidet man vier Arten:

a) die Rechnungen von Bau zu Bau,
b) die Rechnungen vom Bauhof,
c) die Rechnungen für Gerätemieten und
d) die Rechnungen für Gerätereparaturen.

Bei dem Aufwandsposten der Gerätereparaturen braucht eine noch ausstehende Monatsbelastung nicht auf einen Mangel in der Organisation zurückzuführen sein. Der Grund muß nicht darin liegen, daß dieser Aufwandsfaktor nicht rechtzeitig verrechnet wurde, sondern die Ursache ist oft darin zu suchen, daß die Geräte der Baustelle nicht laufend nach den notwendigen Reparaturen untersucht werden. Meistens geschieht dies erst bei ihrem Abgang von dem Verwendungsort. Zum Teil werden auch die Reparaturen erst nach einer bestimmten längeren Benutzungsdauer notwendig. Damit nicht ein Monat einen zu großen Teil an Reparaturkosten tragen muß, während ein anderer davon unbelastet bleibt, müssen wir darauf bedacht sein, eine möglichst gleichmäßige Periodenbelastung zu erzielen. Wir werden deshalb den Kostensatz der Gerätereparaturen für die während des Monats auf der Baustelle arbeitenden Geräte und Maschinen, deren Anzahl wir aus unserem Nachkalkulationsblatt ermitteln können, mit einem aus der Erfahrung bekannten, monatlichen Durchschnittssatz als zusätzlichen Aufwand einsetzen. Wurden schon einige Reparaturen verbucht, so werden wir den in Anrechnung zu bringenden Monatssatz um diesen Betrag verringern.

4. Anteilige Räumungskosten der Baustellen.

Ein wichtiger Posten, um den die Aufwendungen der Monatsperiode noch ergänzt werden müssen, sind die anteiligen Räumungskosten der Baustelle. Nachdem der Bau fertiggestellt ist, werden die restlichen Materialien in die Magazine zurückgebracht. Die Geräte, das Gerüstholz und die Werkzeuge, werden von der Baustelle befördert. Zu diesem Zwecke findet eine Demontage der Großgeräte statt, die Baubuden müssen abgebrochen und andere notwendige Aufräumungsarbeiten geleistet werden.

In unserem Kostenanschlag haben wir die Kosten dieser Baustellenräumung bei der Aufstellung der Einheitspreise berücksichtigt, sodaß wir jeden Monat in unseren Leistungswerten auf dem Bauleistungskonto den monatlichen Anteil des Gegenwertes schon zurückerhalten haben. Uns fehlt aber noch die Belastung auf dem Baukonto. Es wäre unrichtig, diesen Aufwand nur dem Monat, in dem das Bauwerk tatsächlich fertig gestellt und die Abräumungsarbeiten notwendig werden, zu belasten. Aus diesem Grunde werden wir in jedem Monat einen Teil der Kosten für die Baustellenräumung schon als Aufwand betrachten, obwohl sie noch keine Ausgaben darstellen.

Aus der Vorkalkulation ist uns der Gesamtkostenbetrag dieser Räumungsarbeiten bekannt. Wir werden nun aber nicht, wenn die Baustellendauer 10 Monate beträgt, einfach 1/10 dieses Betrages den Monatsaufwendungen hinzufügen, sondern die Höhe dieses Betrages muß sich nach den produktiven Leistungen der Periode richten, falls wir nicht einen Scheinerfolg auf der Baustelle ausweisen wollen. Wenn in einem Monat nur RM. 1.000 produktive Arbeiten geleistet und verrechnet worden sind und in dieser Summe etwa 1 % Vergütung für Räumungskosten enthalten sind, so dürfen wir auch nur RM. 10.— Räumungskosten einsetzen, weil wir für einen höheren Betrag keinen Gegenwert haben.

5. Sonstiges.

Die dem Baustellenbetrieb zu belastenden Unkosten werden meistens monatlich durch das Baukonto erfaßt. Die Steuern, die die Produktionsbetriebe betreffen, werden am Ende jedes Monats von der Zentrale der Niederlassung aufgegeben und diese belastet sie sofort den Baukonten. Die Gehälter werden ebenfalls monatlich abgerechnet. Problematisch ist nur die Erfassung des Büro- und Schreibmaterials, das für die Führung des Baubüros auf jeder Baustelle während des Monats beschafft wurde. Natürlich wird nicht jedesmal nur die Menge an Material eingekauft, die gerade für den einen Monat notwendig ist, sondern auch dieser Posten kann Ausgaben enthalten, die zum Teil erst in den nächsten Monaten Aufwand werden. Man müßte also ebenfalls hier eine Verteilung vornehmen. Da es sich aber in der Praxis bei diesen Unkosten nur um kleine Beträge handelt, kann man von dieser Verfeinerung absehen und die Summen, die hierfür dem Baukonto belastet wurden, als Periodenverbrauch ansehen. Das gleiche gilt für die Spesen und Fahrgelder. Bei

den Unkosten ist daher keine Ergänzung der auf dem Baukonto verbuchten Beträge mehr notwendig. Sollte zufällig ein Posten vorkommen, der erst in der Zukunft fällig wird, aber wegen seiner Höhe der Aufteilung auf die verschiedenen Monate bedarf, so werden wir ihn unter der Bezeichnung „Sonstiges" in die Erfolgsrechnung einsetzen.

Nicht nur die am Ende des Monats auf dem Baukonto noch fehlenden Aufwendungen müssen in der Erfolgsrechnung des Baustellenbetriebes berücksichtigt werden, sondern auch die zu hoch angesetzten Belastungen des Baukontos, die nicht als Periodenaufwand anzusehen sind, müssen durch zusätzliche Gutschriften korrigiert werden. Außer der Gutschrift der Bauleistung in der Höhe der auf dem Bauleistungskonto verbuchten Beträge werden noch folgende Korrekturgutschriften vorgenommen.*)

1. Bestände.

a) Material.

Wir hatten schon in dem Kapitel über die Eigenart des Baukontos festgestellt, daß wir es hier mit einem gemischten Bestandserfolgskonto zu tun haben. Die wichtigste Gutschrift, die also am Ende eines jeden Monats noch stattfinden muß, ist die des Bestandswertes an Materialien auf der Baustelle. Es handelt sich hier um die Aufnahme der Materialien, die in der Folgezeit ein fester Bestandteil des Bauwerks werden sollen, ausschließlich der den Subunternehmern gehörenden Materialien und um die der Betriebsstoffe, die sich noch unverbraucht auf der Baustelle befinden, wenn der Monatsabschluß erfolgt. Die Ermittlung des Bestandes an Hilfsstoffen, z. B. an Schalungsmaterial, Gerüstholz und Kleingeräten, deren in der Monatsperiode nicht abzuschreibender Betrag ebenfalls als zusätzliche Gutschrift erfolgen muß, wird in einem besonderen Abschnitt eingehender behandelt werden.

Die Erfassung der Baustoffmengen, die im Laufe des Monats dem Baukonto schon belastet wurden, aber noch nicht Aufwand geworden sind, läßt sich nicht ohne einige Schwierigkeiten durchführen. Wir hatten schon gesehen, daß diese Baustoffe nicht magaziniert werden und daß die noch vorhandenen Mengen daher nicht buchmäßig durch Skontration zu ermitteln sind. Wollen wir zu einem schnellen Ergebnis gelangen, das bei der Aufstellung der Monatserfolgsrechnung immer unser wichtigstes Ziel bleiben muß, so können wir keine exakte Inventuraufnahme machen, sondern müssen zu dem Mittel der Schätzung greifen. Wir hatten schon darauf hingewiesen, daß durch diese, für das Ergebnis nicht bedeutende Ungenauigkeit, unsere Rechenoperation nicht ihren Wert verliert.

Für die Kontrolle der Bestandsmengenschätzung, die von dem Bauführer der Verwaltungsstelle angegeben werden muß, kann dieser eine retrograde Berechnung vornehmen, indem er aus den Leistungen den durch die Erfahrung bekannten Verbrauch ermittelt und durch Subtrak-

*) Siehe Schema S. 85.

tion von den Materialeingängen den Endbestand errechnet. Als Beispiel führt Rhode *) den Betonkies an. „Dessen verarbeitete Menge ungefähr aus dem Aufmaß der Betonmassen im Bau unter Berücksichtigung des Schwindmaßes bei der Verdichtung bestimmt werden kann und dessen gesamte gelieferte Menge aus den Lieferscheinen oder Rechnungen hervorgeht".

b) Bauhilfsstoffe.

Anders verfahren wir bei der Ermittlung des noch nicht verbrauchten Bestandes an Bauhilfsstoffen. Dem Baukonto werden bei der Einrichtung des Baues und im Verlauf der Bauzeit das nötige Schalungsmaterial, das Rüstholz, die Kleingeräte und sonstige Materialien, die durch Abnutzung und Verschnittverluste einem allmählichen Verbrauch im Produktionsprozeß unterworfen sind, beim Eingang auf der Baustelle mit ihrem vollen Wert am Tage des Einganges belastet. Der Aufwand der Periode ist aber nur der Abschreibungsbetrag in der Höhe der monatlichen Abnutzung. Um den zuviel belasteten Teil müssen darum die Gutschriften der Baustelle in der Erfolgsrechnung ergänzt werden.

In der Praxis ermittelt man diese Summe gewöhnlich so, daß man aus dem Nachkalkulationsblatt den Wert der Bauhilfsstoffe und Kleingeräte feststellt und einen Erfahrungssatz an Abschreibungen in der Rechnung berücksichtigt. Beträgt dieser Erfahrungsprozentsatz 30 % im Jahr und erstreckt sich beispielsweise die Herstellung des Bauwerks über zwölf Monate, so wird am Ende des ersten Monats $\frac{30\,\% \cdot 11}{12}$ wieder gutgeschrieben. Diese Rechnung ist aber aus zwei Gründen ungenau. Zunächst werden nicht sämtliche Hilfsstoffe in dem ersten Monat auf die Baustelle gebracht, sondern oft wird ein Teil erst nach Vollendung eines bestimmten Bauteiles erforderlich. In diesem Falle werden die ersten Monate dann geringer belastet als die folgenden. Der zweite Fehler liegt darin, daß der auf diese Weise errechnete Periodenaufwand keineswegs schon die Bauleistung des Monats betrifft.

Die beste Methode ist also auch hier, daß wir aus den Monatsleistungen unter Zuhilfenahme des in der Vorkalkulation berechneten Abschreibungssatzes, den den Monatsleistungen entsprechenden Aufwand an Hilfsstoffen retrograd berechnen, diesen von der gesamten Eingangssumme subtrahieren und den Rest gutschreiben. Natürlich kann in der Vorkalkulation ein Fehler bezüglich der Höhe der notwendigen Abschreibungen enthalten sein. In diesem Falle würde sich am Ende der ganzen Produktionszeit die Ungenauigkeit auswirken. Aber dies tritt nicht häufig in Erscheinung, weil die Praxis bezüglich dieser Sätze auf eine lange Erfahrung aufbauen kann und Irrtümer in der Berechnung der Abschreibungssätze bei normalen Produktionsverhältnissen so leicht nicht vorkommen.

*) Die monatliche Erfolgsrechnung in einer Bauunternehmung. Herausgegeben vom Reichsverband industrieller Bauunternehmungen 1932, S. 266.

2. Vorausbelastung aus fremden Betrieben.

Wie es unter den zusätzlichen Aufwendungen Lieferungen gab, deren Wert am Ende der Periode auf dem Baukonto noch nicht verbucht war, weil die Rechnungen der Lieferanten noch ausstanden, so kann auch umgekehrt der Fall eintreten, daß Lieferantenrechnungen schon verbucht wurden, bevor die Leistung erfolgte. Diese Belastung des Baukontos muß natürlich durch eine zusätzliche Gutschrift korrigiert werden, weil noch nicht geliefertes Material niemals Aufwand einer Periode sein kann.

3. Vorausbelastungen aus eigenen Betrieben.

Seltener als Vorausbelastungen aus fremden Betrieben kommen solche des eigenen Betriebes vor. Sobald sie aber erfolgt sind, muß der erhöhte Bausollbetrag der Periode um eine zusätzliche Gutschrift in ihrer Höhe verringert werden, wenn die Erfolgsrechnung die tatsächlichen Aufwendungen den tatsächlichen Leistungen des Baustellenbetriebes gegenüberstellen will.

4. Anteilige Einrichtungskosten.

Umgekehrt wie die Räumungskosten der Baustelle, die erst in Zukunft eine Ausgabe darstellen, und deshalb auch erst in einem späteren Augenblick auf dem Baukonto verbucht werden, trotzdem aber schon zu einem Teil als Aufwand für die Monatsbauleistung anzusehen sind, verhalten sich die Einrichtungskosten der Baustelle. Diese Kosten, die durch die Aufstellung von Baracken, Buden, Werkstätten, sowie durch die Einzäunung des Bauplatzes, die Schaffung von Zufahrtswegen und ähnlichen Vorarbeiten entstehen, sind ebenso wie die Abräumungsarbeiten ein Teil des Einheitspreises jeder Bauleistung. Wir sind also gezwungen, nur den Teil dieser Kosten als Aufwand zu betrachten, der in einem bestimmten Verhältnis zu der bewirkten Leistung steht. Die Belastung des Baukontos erfolgte aber in der ganzen Höhe dieser Kosten bei Beginn des Bauwerks, also meistens schon im ersten Monat. Aus diesem Grunde müssen wir den noch nicht als Aufwand anzusehenden Teil der schon verbuchten Einrichtungskosten in der monatlichen Erfolgsrechnung am Ende jedes Monats als zusätzliche Gutschrift betrachten, um auf diese Weise eine richtige Verteilung dieses Aufwandspostens auf die einzelnen Perioden vorzunehmen. Die Berechnung des Gutschriftpostens erfolgt retrograd wie bei den Bauhilfsstoffen.

5. Sonstiges.

Unvorhergesehene etwa noch notwendige Korrekturen können wir mit der Bezeichnung „Sonstiges" in die Rechnung einsetzen.

Da wir jeden Monat die seit Anfang des Bauwerks, oder wenn dieser noch im Vorjahre lag, seit Anfang der neuen Rechnungsperiode bis dahin auf dem Bau- und Bauleistungskonto aufgelaufenen Beträge unserer Erfolgsrechnung zu Grunde legen und nicht nur die Buchungen jedes Monats getrennt erfassen (wir vermeiden dies wegen der Schwierigkeit

der exakten Feststellung der am Ende der Monatsperiode vorhandenen Bestände) ist unsere Monatserfolgsrechnung keine Spezial- sondern eine Kumulativrechnung. Die erstere gilt nur für den letzt vergangenen Monat, die letztere berechnet den Erfolg des seit Beginn des Geschäftsjahres oder des Bauwerks abgelaufenen Zeitraum. Der Erfolg des Monats ergibt sich im zweiten Falle aus der Differenz zwischen dem vorliegenden Monatserfolgsergebnis und dem vorletzten.

Für die Erfolgsrechnung jedes Baustellenbetriebes werden in der Praxis besondere Formulare verwendet, die alle vorhergenannten Berichtigungsposten einzeln aufzählen, damit bei der beschleunigten Ausführung der Rechenoperation nicht dieser oder jener Posten vergessen wird.

Baustellen-Erfolgsrechnung.

Bau: **Stichtag:**

	Belastung Soll	Gutschrift Haben
Baukonto	....	
Ungebuchte Belastungen:		
1. noch nicht bezahlte Löhne u. soziale Lasten	....	
2. Fremde Rechnungen:		
Lieferanten	....	
Subunternehmer	....	
3. Interne Rechnungen:		
von Bau zu Bau	....	
vom Bauhof	....	
Geräteleihgebühren	....	
Reparaturen	....	
4. Anteilige Abräumungskosten	....	
5. Sonstiges	....	
Bauleistungskonto		....
Ungebuchte Gutschriften:		
1. Bestände:		
a) Material		....
b) Bauhilfsstoffe und Inventar		....
2. Vorausbelastungen aus fr. Betrieb . . .		....
3. Vorausbelastungen aus eig. Betrieb . . .		
4. Anteilige Einrichtungskosten		....
5. Sonstiges		
RM.	....	....
Gewinn	....	
Verlust		....
RM.	....	....
RM.		

6. Die Auswertung der Baustellenerfolgsrechnung.

Nachdem wir in der vorher beschriebenen Weise den Erfolg jeder einzelnen Baustelle gewonnen haben, ermitteln wir den Erfolg jeder Niederlassung aus der Addition der Baustellenbetriebsergebnisse und reichen ihn mit der Angabe der nicht auf die Produktionsbetriebe umlegbaren Unkosten bei der Zentrale ein, damit diese die Gesamterfolgsrechnung der Unternehmung zusammenstellen kann.

Mit dieser Handlung begnügen wir uns aber nicht, denn unsere Rechenoperation wurde ja nicht mit dem Endzweck der alleinigen Feststellung des Produktionsergebnisses aufgestellt, sondern wir hatten ein höheres Ziel dabei im Auge. Wir wollten mit ihrer Hilfe eine Kontrolle der Betriebsführung auf der Baustelle erreichen.

Kontrollieren kann man aber nur, wenn man ein Kontrollmittel besitzt. Wir haben gesehen, daß wegen der Verschiedenartigkeit der einzelnen Baustellenbetriebe kein Betriebsvergleich möglich ist, und daß wegen des Produktionsverlaufes, der aus vielen, in den einzelnen Monaten sehr voneinander verschiedenen Arbeitsverrichtungen besteht, ein Zeitvergleich ebenfalls nicht herbeigeführt werden kann, weil die früher ermittelten Erfolgsergebnisse keinen Maßstab bilden.

Die Hilfsmittel, die wir heranziehen wollen, sind, wie im Verlaufe der Arbeit schon betont wurde, die Vorkalkulation und das Bauprogramm. Die erstere gibt den Wertmaßstab, das letztere den Mengenmaßstab für die monatliche Bauleistung. Wir nehmen an, daß die in der Vorkalkulation errechneten Aufwandszahlen bei einer ordentlichen Betriebsführung tatsächlich entstehen. Werden sie nicht überschritten, so wird auch der Gewinn der Baustelle dem durch die Vorkalkulation festgelegten Prozentsatz entsprechen. In diesem Falle haben wir eine Gewähr dafür, daß die verantwortliche Bauleitung ihre Aufgabe erfüllt hat. Wir wissen, daß die Betriebsgebarung, wie Schmalenbach das innerbetriebliche Handeln nennt, einwandfrei war.

Um den Begriff der Betriebsgebarung für die folgende Untersuchung zu klären, soll er in Anwendung auf den Baustellenbetrieb eindeutig festgelegt werden. Die Betriebsgebarung ist die Art und Weise der wirtschaftlichen Inanspruchnahme der menschlichen Arbeitskräfte und der rationellen Ausnutzung der technischen Hilfsmittel bei der Produktion. Die Maschinen und Geräte müssen in dem richtigen Maße eingesetzt und beansprucht werden, so daß eine übermäßige Abnutzung ausgeschlossen wird, um nicht durch erhöhte Reparaturkosten den Erfolg der Baustelle zu verringern. Es darf aber auch kein Leerlauf innerhalb des Produktionsprozesses stattfinden, da anormal große Mietbelastungen die tatsächlichen Aufwandsziffern gegenüber den veranschlagten erhöhen würden. Die Zufahrts- und Abfahrtswege sind so zu gestalten, daß in möglichst kurzer Zeit eine höchstmögliche Arbeitsleistung erzielt wird. Die Verwendung der menschlichen Arbeitskräfte muß bis ins kleinste durchdacht sein. Die Verteilung der Arbeiter auf der Baustelle hat so zu geschehen, daß sie Hand in Hand arbeiten und

sich nicht gegenseitig behindern. Es muß darauf geachtet werden, daß kein Schlendrian in der Arbeitsweise einreißt.

Alle diese Umstände, die in ihrem Zusammenwirken die Betriebsgebarung auf der Baustelle ausmachen, hängen allein von der Leitung des Betriebes ab. Aus diesem Grunde ist auch der Betriebsleiter dafür verantwortlich zu machen.

Sehen wir uns nun unser Erfolgsergebnis an, das durch die Monatserfolgsrechnung des Baustellenbetriebes — allerdings mit gedanklicher Berücksichtigung der noch fehlenden Zentral- oder Generalunkosten — ermittelt wurde, so können wir bei einem Abweichen des Resultats von dem in der Vorkalkulation veranschlagten Gewinn, nicht gleich auf eine gute oder schlechte Betriebsgebarung schließen. Die Differenz ist nicht als reiner Betriebserfolg anzusehen, da noch Außeneinflüsse auf ihre Höhe eingewirkt haben können, für die der Bauleiter nicht verantwortlich gemacht werden kann.

1. Die Feststellung des reinen Betriebserfolges.

Wenn wir uns noch einmal die von Schmalenbach genannten Einflüsse vergegenwärtigen, die von außenher auf den Erfolg eines Betriebes wirken können *) und darum die Vergleichbarkeit der Ergebnisse im Hinblick auf die Kontrolle des Betriebsgebarens stören, so können wir die Feststellung machen, daß für den Baustellenbetriebserfolg nur einer der von Schmalenbach zitierten Einflüsse in Frage kommt. Eine Veränderung des Beschäftigungsgrades gegenüber dem in der Vorkalkulation angesetzten, kann nicht stattfinden. Er ist auf der einzelnen Baustelle immer der höchsten Wirtschaftlichkeit angemessen und im voraus festgelegt. Die Einwirkungen aus den Veränderungen in der Zusammensetzung der Aufträge und die durch Sonderaufwendungen in Folge einer veränderten Marktlage entstandenen Einflüsse scheiden ebenfalls vollkommen aus.

Anders steht es aber mit dem vierten von Schmalenbach gefundenen Einfluß, der durch die Veränderung des Preisgefälles auf das Erfolgsresultat ausgeübt wird.

In der Vorkalkulation ist mit einer bestimmten Höhe des Preisgefälles zwischen dem Beschaffungspreis der Kostengüter und dem Preis des fertiggestellten Bauwerks gerechnet. Diese Preisdifferenz unterliegt aber Schwankungen, die naturgemäß in einem Baustellenbetrieb nur auf die Preisveränderungen im Beschaffungsmarkte zurückzuführen sind, da die Herstellungspreise ja vertraglich festliegen.

Die Veränderungen der Beschaffungspreise der Kostengüter finden in der Bauindustrie nicht so sehr bei den Materialien statt, weil diese gewöhnlich sofort bei Hereinnahme des Auftrages beschafft werden. Nur in vereinzelten Fällen können bei späterer Eindeckung Spekulationsgewinne erzielt werden. Bei der heutigen ungeklärten Lage des Arbeitsmarktes und der öffentlichen Finanzen sind die den größten Schwankungen unterworfenen Kostenelemente, die Löhne, sowohl die wirklichen

*) Siehe Seite 22 ff.

Lohnbeträge als auch die zu ihnen proportional berechneten sozialen Abgaben und die Unkosten durch die dauernden Aenderungen der Steuersätze.

Wir können, wie Schmalenbach vorschlägt, diese Preisdifferenzen schon vor der Verbuchung des Aufwandes auf dem Baukonto auf einem besonderen Konto für Preisänderungen — einem Außenerfolgskonto — auffangen und dem Baukonto nur die Preise der Vorkalkulation belasten. Diese Methode würde die Betriebskontrolle am Monatsende erleichtern, wäre aber mit einer Mehrarbeit im Laufe der Abrechnungsperiode verbunden. Verzichten wir auf die kontenmäßige Ausschaltung des Außeneinflusses, so müssen wir als Ergänzung unserer Baustellenerfolgsrechnung zur Ermittlung des reinen Betriebserfolges folgende Rechnung vornehmen:

Beispiel aus der Praxis:

Die Erfolgsrechnung weist einen Erfolg von		. . . . RM. auf.
In Bezug auf die Vorkalkulation stellt er sich wie folgt:		
Mehrausgaben:		
Gegenüber der Kalkulation wurde ab 1. Januar 1932 die Umsatzsteuer von 0,8 % auf 2 % erhöht. Die im Januar bezahlte Steuer betrug . . . . RM.		
Die Mehraufwendung von 1,2 % beträgt also		– . . . . RM.
Ferner entstanden Mehraufwendungen an Beiträgen an die T.B.G. (Tiefbau-Berufsgenossenschaft).		
Es sind gezahlt worden	. . . . RM.	
Nach den kalkulierten Sätzen hätten gezahlt werden müssen	. . . . RM.	
Somit beträgt die Mehraufwendg.	. . . . RM.	– . . . . RM.
Minderausgaben:		
Gegenüber der Kalkulation ist ein Lohnabbau eingetreten, der sich wie folgt errechnet:		
Gesamtlohn	. . . . RM.	
heimische Ladelöhne	. . . . RM.	
soziale Lasten	. . . . RM.	
	. . . . RM.	
Die auf diese Summe für die Zeit vor dem Lohnabbau entfallenden Löhne betrugen	. . . . RM.	
sodaß dem Lohnabbau noch unterliegen	. . . . RM.	
Die Lohneinsparung betrug somit . . . . % oder		– . . . . RM.
Unter Berücksichtigung der vorstehenden Zahlen ist das der Kalkulation gegenüberstehende Ergebnis:		. . . . RM.
In der Kalkulation ist mit einem Gewinn von . . . . % auf die Selbstkosten (bei 4 % Unkosten der Zentralverwaltung) gerechnet, dies ist soviel wie . . . . % der Angebotssumme.		
Hiernach soll entsprechend der bisherigen Leistung von . . . . RM. ein Gewinn von anfallen.		. . . . RM.
Die Differenz beträgt		. . . . RM.

Diese Differenz ist der Betriebserfolg des Baustellenbetriebes und in den meisten Fällen das Resultat des Betriebsgebarens.

Ist die Differenz positiv, d. h. der tatsächlich erzielte Gewinn größer als der veranschlagte, so ist ein Betriebsgewinn zu verzeichnen, der ein besonderes Verdienst des Bauleiters darstellt.

Bleibt das erreichte Ergebnis hinter dem kalkulierten zurück, so wurde ein Betriebsverlust erzielt. In diesem Falle ist es sehr wichtig zu wissen, wo der Fehler in der Betriebsgebarung liegt, damit der Bauleiter die geeigneten Vorkehrungen für die kommende Wirtschaftsperiode treffen kann.

2. Die Betriebskontrolle.

Mit Hilfe unseres Nachkalkulationsblattes werden wir nun im Falle eines Betriebsverlustes den Betrag jeder einzelnen Aufwandsart mit den für sie angesetzten Zahlen der Vorkalkulation vergleichen. Haben wir hierbei gefunden, daß zuviel Löhne aufgewendet wurden, so wird der Bauführer sich darüber Rechenschaft abgeben müssen, aus welchen Gründen der Mehraufwand notwendig war. Es wird sich dann herausstellen, ob die Arbeitsweise der Arbeiter zu langsam war, sodaß sie in Zukunft besser beaufsichtigt werden müssen, oder ob die Ursache an einer unrationellen Verteilung der Arbeitskräfte liegt. Ebenso kann man bei einem Mehrverbrauch an Materialien auf Verschwendung schließen. Diese kann z. B. beim Gerüstholz durch einen zu großen Verschnittverlust entstehen. Zu hohe Kosten für Geräte und Maschinen im Verhältnis zur Leistung können durch unsorgfältige Behandlung oder durch Leerlauf verursacht werden. Der Bauleiter muß alle diese Mängel in der Zukunft beseitigen, damit der Schaden nicht noch größer wird. —

Bei der Gestaltung des Erfolgsergebnisses auf der Baustelle können aber auch Zufälligkeiten mitgewirkt haben, die in Betrieben anderer Produktionszweige nicht eintreten, sondern mit der betrieblichen Eigenart des Baubetriebes zusammenhängen. Es können Ereignisse eintreten, die auf die Kostengestaltung erhöhend wirken, deren Einfluß auf das Erfolgsergebnis aber nicht durch eine Rechenoperation ausgeschaltet werden kann, weil es unmöglich ist, hier festzustellen, wo die Grenze zwischen einem Außeneinfluß und der Wirkung einer falschen Betriebsführung liegt.

Ergeben sich bei der Bauausführung solche besonderen Umstände, so können wir die Differenz zwischen den Soll- und Istzahlen der Monatsaufwendungen nach Ausschaltung des Außeneinflusses der Preisänderungen in der beschriebenen Weise nicht als den reinen Betriebserfolg ansehen und darum nicht zum Maßstab der Betriebsgebarung machen.

Schmalenbach ging bei seinen Vorschlägen zur Isolierung des reinen Betriebserfolges von stationären Betrieben aus, in denen die Produktion ohne große Störungen gleichmäßig weiterläuft. Wenn nicht durch einen Ausnahmefall ein besonderer Verlust eintritt, für den der Betriebsleiter

nicht zur Verantwortung gezogen werden kann, sind die Außeneinflüsse, die den Erfolg mitgestalten, in den vier genannten Wirkungen erschöpft.

In einem Baustellenbetrieb können aber noch andere Außeneinflüsse auf den Erfolg wirken. Sie entstehen daraus, daß verlustbringende Ereignisse nicht vorausgesehen werden können und daher die Zahlen des Voranschlages immer unter der Voraussetzung eines normalen Produktionsverlaufes berechnet werden. Tritt durch einen solchen Zufall eine Gewinnminderung gegenüber der veranschlagten Gewinnhöhe ein, so läßt sich nicht sagen, wieweit der Bauleiter für sie verantwortlich ist. In den meisten Fällen handelt es sich hier um Einwirkungen von Naturgewalten, Witterungserscheinungen oder unerwarteten Bodenverhältnissen.

In unserer Vorkalkulation haben wir z. B. mit normalen, der Zeit der Bauausführung entsprechenden Witterungsverhältnissen gerechnet. Setzt nun eine unerwartet lange Frost- oder Regenperiode ein, so wird die Arbeitsleistung auf der Baustelle wesentlich eingeschränkt und damit auch der Erfolg beeinflußt. Die Höhe dieses Einflusses aber zahlenmäßig genau erfassen zu wollen, wäre vergebliche Mühe. Durch diesen Umstand können wir aber auch nicht kontrollieren, ob nicht ein Teil des eingetretenen Verlustes auf einen Mangel bei der Betriebsleitung zurückzuführen ist. Nur wenn wir genau die Außeneinwirkung der Witterungsverhältnisse auf den Erfolg festlegen könnten, hätten wir die Möglichkeit, das Betriebsgebaren zu beurteilen. Man darf von dem Bauleiter die Neutralisierung eines solchen Außeneinflusses durch entsprechende Vorkehrungen, soweit sie möglich sind, verlangen. Bis zu welchem Maße dies aber während eines Monats geschehen kann und geschehen ist, läßt sich nicht kontrollieren. Wir haben kein Mittel in der Hand, ein Urteil über die Betriebesgebarung zu gewinnen, weil sich die Grenze zwischen dem Außeneinfluß und einem Fehler in der Betriebsführung in solchen außergewöhnlichen Fällen nicht festlegen läßt. Es entspricht zwar den Anforderungen, die im Gegensatz zu der Betriebsleitung in stationären Betrieben an einen Bauleiter gestellt werden, daß er in gewissem Maße unvorhergesehenen Schwierigkeiten, die bei der Bauausführung entstehen, gewachsen ist. In der Vorkalkulation kann auf kleine Zufälligkeiten natürlich keine Rücksicht genommen werden. Dafür ist dem Bauleiter aber durch den Risikoprozentsatz die Möglichkeit eines Ausgleiches gegeben. Aus diesem Grunde kann man auch gewöhnlich die von der Wirkung der Preisänderung der Kostengüter bereinigte Differenz zwischen veranschlagtem und tatsächlichem Gewinn als Maßstab des Betriebsgebarens betrachten.

Treten aber schwerwiegende Zufallsverluste auf, so wird die Kontrolle der Betriebsgebarung auf dem rechnerischen Wege eine Unmöglichkeit.

In allen anderen Fällen aber, in denen ein einigermaßen normaler Produktionsverlauf stattgefunden hat, ist sie von großer Bedeutung, weil durch sie die Mängel des innerbetrieblichen Wirkens der Unternehmung aufgedeckt und rechtzeitig beseitigt werden können.

Monatliche Erfolgsübersicht der Niederlassung 1931

	31. 12. 30	1. 1. 31	28. 2. 31	31. 3. 31	30. 4. 31	31. 5. 31	30. 6. 31	31. 7. 31	31. 8. 31	30. 9. 31	31. 10. 31	30. 11. 31	31. 12. 31
Gleisarbeiten Stinnes	—	*450.-*	*600.-*	***1300.-***	*1000.-*	*1200.-*	*1500.-*	*1700.-*	*1900.-*	*2000.-*	*2000.-*	*2300 -*	*2500.-*
Neuanlage Zollverein													
Maschinenhaus Knapsack													
K. V. Anlage Brauweiler													
Erholungsheim Kettwig													
Straßenneubau Kettwig													
Unterkellerung Haus Ende													
Hafenmauer Essen													
Pförtnerhaus Reitbahn													
Brücke Werden													
Umbau Zeunerstraße													
Bauarb. Koepchenw. Herdecke													
Umbauarb. Zeche Graf Moltke													
Fundam. Leitungsbau R.W.E.													
Turbinenfund. Zeche Prinzreg.													
Umbau Klarastraße 1													
Umbau Pelmanstraße													
Freiluftanlage Zollverein													
etc.													
Monatserfolg d. Niederlassg.:													
Baugewinn 1930:													

Die Gewinne werden in schwarzen Zahlen eingetragen. — Die roten (fetten) Zahlen bedeuten Verluste.

3. Die Untersuchung der Erfolgsdynamik.

Neben dieser Kontrolle des Betriebsergebnisses der einzelnen Baustellen interessiert die Leitung der Unternehmung auch das Bauergebnis der einzelnen Niederlassungen in seiner Gesamtheit. Durch Addition der Baustellenerfolge kann dieses leicht ermittelt werden. Damit wir jeden Monat ein klares Bild über die Erfolgsbewegung auf den einzelnen Baustellen erhalten und auch am Ende des Jahres sehen können, wie unser Erfolg sich in den einzelnen Perioden gestaltet hat, wie das Ergebnis eines bestimmten Monats im Verhältnis zu den Vorperioden steht, wann und auf welcher Baustelle die größten Gewinne im Laufe des Jahres entstanden sind, finden wir in der Praxis die vorstehende Uebersicht der Erfolgsdynamik, die jede Niederlassung am Ende des Jahres der Zentralverwaltung einreicht, damit diese einen Einblick in die Betriebsverhältnisse der Niederlassung erhält. In dieser Uebersicht sind die Kumulativerfolge der einzelnen Monate eingetragen. Das durch die Monatserfolgsrechnung im Dezember ermittelte Ergebnis ist also gleich dem Jahresergebnis einer Baustelle. Die Addition der einzelnen Dezembergewinne ergibt den Jahresbaugewinn der Niederlassung.

II. Teil:

Die Monatserfolgsrechnung der Hilfs- und Nebenbetriebe.

Für die Aufstellung der monatlichen Gesamterfolgsrechnung der Bauunternehmung ist es notwendig, daß auch die Hilfs- und Nebenbetriebe ihre Erfolge ermitteln und das Ergebnis der Zentrale einreichen.

Während die Nebenbetriebe, die selbständig mit dem Markte in Verbindung stehen, meistens ihre eigene Buchhaltung haben, mit deren Hilfe sie eine Erfolgsrechnung aufstellen können, genügt für einen Hilfsbetrieb häufig nur ein Konto, über das die Verrechnungen der in ihm entstehenden Kosten im Verhältnis seiner Leistungen an die Hauptbetriebe vorgenommen wird.

Es würde zu weit führen, wenn wir an dieser Stelle die Monatserfolgsrechnung der Nebenbetriebe behandeln wollten. Die Monatserfolgsrechnung einer Ziegelei oder einer Baumaterialienhandlung, die man nach unserer Definition mit Nebenbetrieben bezeichnen muß, erfordert eine Spezialbearbeitung und kann nicht im Rahmen dieser Arbeit ihre Berücksichtigung finden. Es genügt uns festzustellen, daß diese Nebenbetriebe, soweit sie überhaupt vorhanden sind, ebenfalls monatlich ihre erzielten Erfolge bei der Zentrale angeben müssen, damit diese den Gesamterfolg feststellen kann.

„Die Hilfsbetriebe sind diejenigen Teile des gesamten Fabrikationsbetriebes, welche im Dienste der Hauptbetriebe stehen".*) Sie werden gemeinsam von mehreren Hauptbetrieben benutzt und stehen nicht selbständig mit der Außenwelt in Beziehung.

In der Buchhaltung werden diese Betriebe insofern als selbständige Betriebe dargestellt, als für jeden von ihnen ein besonderes Konto geführt wird.

In der Zentralbuchhaltung unseres Beispieles haben wir sieben solcher Hilfsbetriebskonten, die für ihre Betriebskosten belastet werden. Die Verteilung dieser Kosten findet nach Maßgabe ihrer Leistungen an die Hauptbetriebe statt. Die sieben Hilfsbetriebe unserer Bauunternehmung sind:

1. Das Bauhofkonto (das Konto für den Lagerbetrieb der Bauhilfsstoffe und Kleingeräte),
2. Das Konto der Geräteverwaltung,
3. Konto für Platzarbeiten (Verladekolonne),
4. Fuhren (Autobetrieb),
5. Konto der Reparaturwerkstatt,
6. Konto der Eisenbiegerei,
7. Konto der Zimmerei.

Die Verrechnung der Kosten erfolgt zum Selbstkostenpreis. Ein Gewinn soll in diesen Hilfsbetrieben nicht erzielt werden, denn dieser soll allein den eigentlichen Produktionsbetrieben zustehen. Unter gleichbleibenden Produktionsverhältnissen wird das Konto bis auf kleine Ausgleichsbeträge immer glatt abschließen.

Calmes sieht die Konten der Hilfsbetriebe als Zwischenkonten an, welche die Kosten der Betriebe zuerst sammeln und dann verteilen.*)

Als Beispiel wollen wir den Bauhofbetrieb ansehen. Bei Lieferung von Bauhilfsstoffen an die Baustellen wird zur Deckung der Lagerkosten ein bestimmter Normal-Prozentsatz dem Wert der Lieferung zugeschlagen und mit ihr den Baukonten belastet. Sobald die Lagerkosten durch eine Verbesserung in der Lagerbetriebsführung gesenkt worden sind, wird bei unverändertem Prozentsatz ein Gewinn auf dem Betriebskonto entstehen, für den wir dem Lagerleiter eine besondere Anerkennung zuteil werden lassen müssen. Dieser Gewinn wird natürlich als Betriebsgewinn des Lagers am Monatsende in der Gesamterfolgsrechnung ausgewiesen werden. Wird aber dieser Gewinn mehrere Monate hintereinander erzielt, so werden auf die Dauer die Unkostenaufschläge gesenkt, weil ja grundsätzlich kein Gewinn bei den Hilfsbetrieben ausgewiesen werden soll. Eine Folge davon ist aber, daß auch in der Vorkalkulation ein niedrigerer Prozentsatz an Lagerkosten angesetzt und somit das Angebot günstiger gestaltet werden kann. Derselbe Fall tritt ein, wenn

---

*) Calmes, Fabrikbetrieb S. 148.
*) Calmes, S. 152.

durch eine erhöhte Bautätigkeit eine Umsatzbeschleunigung stattfindet und sich die Lagerkosten pro Stück entsprechend senken.

Wenn aber durch Unterbeschäftigung der Unternehmung die Bauhilfsstoffe lange auf dem Lager liegen, können die Unkosten durch die Aufschläge nicht gedeckt werden, denn wir dürfen in der Kalkulation die Prozentsätze nicht über das normale Maß hinaus erhöhen. Wir würden bei einem höheren Kostenansatz der Konkurrenz nicht standhalten. Auch bei der innerbetrieblichen Verrechnung der Lagerkosten auf die Baustellen dürfen wir darum den Normalprozentsatz nicht übersteigen. In diesem Falle werden wir monatlich einen Lagerverlust in der Gesamterfolgsrechnung ausweisen müssen.

Das Gleiche gilt auch für die anderen Hilfsbetriebe. Wesentlich ist, daß wir die Hauptbetriebe, die durch Unterbeschäftigung hervorgerufenen Verluste nicht durch höhere Unkostenbelastungen tragen lassen, sondern den Erfolg jedes Betriebes gesondert ausweisen, damit ein klares Bild von den innerbetrieblichen Verhältnissen durch die Gesamterfolgsrechnung entsteht.

III. Teil:

Die Gesamterfolgsrechnung der Unternehmung.

1. Das Wesen der Gesamterfolgsrechnung.

Die Gesamterfolgsrechnung der Unternehmung hat einen anderen Zweck als die Erfolgsrechnung des Baustellenbetriebes. Obwohl die letztere ein notwendiges Glied der Gesamterfolgsrechnung bildet und darum eine Vorarbeit zur Ermittlung des Gesamterfolges der Unternehmung darstellt, hatten wir ihr noch eine besondere Aufgabe zugesprochen. Sie sollte als Mittel einer Betriebskontrolle der Baustelle dienen und ein Urteil über das Betriebsgebaren in diesen Produktionsstätten abgeben.

Mit Hilfe der Gesamterfolgsrechnung wollen wir dagegen eine Erfolgskontrolle ausüben. Sie soll der Leitung der Unternehmung einen Ausblick auf den Jahreserfolg gestatten und ihr damit die Möglichkeit verschaffen, Kapitaldispositionen zu treffen, die sonst erst nach der Vorlage des Jahresergebnisses stattfinden könnten. Ein solches Voraussehen des zukünftigen Erfolges ist aber nur möglich, wenn wir durch Vergleich mit den Ergebnissen früherer Perioden die Entwicklungstendenz des Erfolges in dem laufenden Jahr genau beobachten. Wir müssen also Zeitvergleiche anstellen.

Für unsere Baustellenerfolgsrechnung hatten wir den Zeitvergleich abgelehnt, weil das Erfolgsergebnis als solches infolge der in den einzelnen Perioden zu verschiedenen Arbeitsverrichtungen nicht zum Maßstab eines guten oder schlechten Betriebsgebarens gemacht werden konnte.

Jetzt, wo wir in größeren Zügen ein Bild von der Erfolgsentwicklung der Gesamtunternehmung erhalten wollen, können wir aber zu diesem Hilfsmittel greifen. Beobachten wir nämlich die Erfolgskurve einer Bauunternehmung, so können wir die Feststellung machen, daß sie in normalen Zeiten in einer gewissen Regelmäßigkeit verläuft. Kleinere Mindererfolge auf einzelnen Baustellen werden durch Mehrgewinne auf anderen wieder ausgeglichen. Das graphische Bild würde sich so gestalten, daß die Gewinnkurve im Februar, März, in denen die intensivere Bautätigkeit beginnt, allmählich ansteigt, dann im Mai und Juni, in den Monaten, in denen die Hauptgewinne erzielt werden, ihren Höhepunkt erreicht und am Ende des Jahres wieder bis zu dem Tiefpunkt im Januar fällt. Abweichungen von diesem normalen Verlauf in den ersten Monaten des Jahres geben durch Vergleich die Möglichkeit, Schlüsse auf die weitere Erfolgsgestaltung in der nächsten Zukunft zu ziehen.

Der Form nach ist diese Gesamterfolgsrechnung eine Bewegungsrechnung. Sie stellt den Aufwand der Unternehmung der noch nicht auf den Baukonten erfaßt wurde und darum nicht schon vor der Ermittlung der Bauergebnisse abgezogen wurde, allen Periodengewinnen gegenüber.

Bezüglich der in dieser Rechnung erscheinenden Aufwandsart ist zu sagen, daß sie nicht in ihrer gesamten Höhe neutralen Aufwand darstellt. Die kalkulationspflichtigen Generalunkosten, die aus buchungstechnischen Gründen in der Monatserfolgsrechnung der Baustelle noch nicht berücksichtigt wurden, erscheinen ebenfalls auf der Aufwandsseite. Auch ist bei den hier erscheinenden Abschreibungen nur das neutraler Aufwand, was über die kalkulative Abschreibung hinausgeht.

Die Gewinne, die außer den Baugewinnen und den Erfolgen der Nebenbetriebe auf der Habenseite unserer Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen, sind neutrale Erträge, die wir im einzelnen, soweit sie die Bauindustrie angehen, noch charakterisieren werden. Eine besondere Stellung nimmt der Posten Geräteleihgebühren ein. Er stellt, wie wir im Kapitel über die Abschreibungen schon erkannt haben, den kalkulativen Teil der Abschreibungen dar. Dieser muß, weil er auf den Baukonten schon vor der Ausweisung des Bauergebnisses den Bauleistungen gegenübergestellt wurde, jetzt den Baugewinnen wieder hinzugefügt werden, da wir in dieser Rechnung, die sich in ihrem Aufwandsbegriff an die Jahresgewinn- und Verlustrechnung hält, die kaufmännische Abschreibung auf der Gegenseite einsetzen.

Als Unterlage für die Ermittlung der einzelnen Posten dienen die Gewinnausweise der Niederlassungen, der Neben- und Hilfsbetriebe und die Aufzeichnungen der Zentralbuchhaltung.

Bevor wir an Hand eines praktischen Beispiels uns die Zusammenstellung der monatlichen Gesamterfolgsrechnung anschaulich machen, müs-

sen wir uns über die Grenzen klar werden, die einer bewußten Fehlerhaftigkeit, falls wir sie in diese Rechnung hineingebracht haben, gesetzt sind. Der Hauptzweck unserer Rechnung ist eine Erfolgskontrolle mit Hilfe des Zeitvergleiches. Hierbei ist wesentlich, daß die Ergebnisse der einzelnen Perioden auch vergleichbar sind. Dies ist aber nur möglich, wenn die Erfolgsrechnung nach einer sich stets gleichbleibenden Aufstellungsmethode durchgeführt wird. Begehen wir bei der Aufstellung bewußt einen Fehler, so ist zwar das Erfolgsergebnis nicht den Tatsachen entsprechend, aber seine Vergleichbarkeit ist nicht gestört, wenn wir denselben Fehler in jeder Erfolgsrechnung wiederholen. Lassen wir beispielsweise aus irgendwelchen Gründen einen Posten aus der Rechnung aus, so dürfen wir diesen Posten nicht plötzlich in einem anderen Monat erfassen, sondern müssen bei unserer einmal angewandten Methode bleiben. Verzichten wir bei Erfassung eines Aufwandes, der sich, streng genommen, über mehrere Monate erstreckt, auf eine Verteilung über diesen größeren Zeitabschnitt und setzen ihn in einem einzigen Monat in die Rechnung ein, so müssen wir im gleichen Monat des nächsten Jahres wiederum den Gesamtbetrag einsetzen. Grundsätzlich muß aber hierzu bemerkt werden, daß die Auswertungsmöglichkeiten um so größer sind, je exakter das Verfahren der Erfolgsermittlung durchgeführt wird und je genauer alle Einzelposten ermittelt werden.

Als weiteres notwendiges Erfordernis einer vollständigen Monatserfolgsrechnung müssen wir außerdem eine weitgehende Gliederung aller einzelnen Erfolgsquellen ansehen. Wir werden darum möglichst keine Zusammenziehung einzelner Posten vornehmen, sondern jeden Gewinn aus Haupt-, Neben- und Hilfsbetrieben, sowie jede Quelle, aus der ein neutraler Ertrag fließt, gesondert ausweisen. Erst wenn diese Vorbedingung erfüllt ist, kann die Geschäftsleitung die Rechnung in der Weise, die wir später noch näher beschreiben werden, auswerten.

2. Die Ermittlungsmethode des Gesamterfolges.

Die Aufstellungsmethode der Gesamterfolgsrechnung wollen wir uns an Hand eines Beispiels aus der Praxis, das bezüglich der Gliederung ein wenig umgestaltet wurde, vor Augen führen. Wir werden dann auf die Ermittlung der einzelnen Posten eingehen.

Unter den Posten der Aufwandsseite erscheinen zunächst die Unkosten der Zentrale. Sie bestehen in unserer Bauunternehmung im wesentlichen aus folgenden Aufwendungen, die auf verschiedenen Unterkonten des Generalunkostenkontos verbucht werden.

1. Miete, Reinigung, Beleuchtung, Heizung,
2. Bürobedarf, Telefon, Telegramme, Porto, Bücher, Inserate,
3. Autobetriebe,
4. Reisespesen, Gehälter der Zentrale, Pensionen, Direktionsunkosten,

Monats-Gewinn- und Verlustübersicht.

per . . . .

Verlust:

Unkosten der Zentrale
Versicherungen
Werbeunkosten

Steuern:
Vermögenssteuer
Körperschaftssteuer
Industriebelastung
Gewerbeertrags- u. Kapitalsteuer

Zinsen:
Verlust des Bauhofes

Abschreibungen:
a/Grundstücke und Gebäude
a/Betriebsgeräte
a/Mobilien
a/Außenstände
a/Hypotheken
a/Beteiligungen

Gebäudeunkosten
Grundstücksunkosten
Sonstiger neutraler Aufwand

Gewinn:

Baugewinne

Niederlassungen im Inland:
Berlin
Dortmund
Frankfurt
Köln
München

Niederlassungen im Ausland:
Belgien
Bulgarien
Finnland

Gewinne aus Arbeitsgemeinschaften:
Agt. I
Agt. II

Gewinne der Nebenbetriebe
Geräteleihgebühren

Gebäudeertrag (Mieten)
Grundstücksertrag
Sonstige neutrale Erträge

---

5. Werbungsunkosten,
6. Verbandsbeiträge,
7. Instandhaltung des Verwaltungsgebäudes,
8. Sonstige kleinere Unkosten.

Aus dieser Aufzählung erkennen wir schon, daß es sich hier um Ausgaben handelt, die monatlich ungefähr immer wieder in gleicher Höhe erscheinen. Sollten zum Beispiel die Verbandsbeiträge vierteljährlich eingezogen werden, so müßte bei einem exakten Verfahren eine Verteilung über drei Monate stattfinden. Wir können aber auch davon absehen, weil der Betrag so gering ist im Verhältnis zu dem Gesamterfolg des großen Unternehmens, daß er kaum in Erscheinung tritt und hier eine Mehrarbeit nicht den erforderlichen Nutzen bringt. Außerdem werden im Laufe der einzelnen Jahre immer die gleichen Monate mit dem erhöhten Betrag belastet, sodaß die Vergleichbarkeit der Ergebnisse dadurch keine Einschränkung erfährt, wenn wir bei diesen kleinen Beträgen von einer Verteilung über mehrere Perioden absehen. Wir können also ohne einen bedeutenden Fehler zu machen, den ganzen auf dem Unkostenkonto der Zentrale monatlich aufgelaufenen Betrag in die Erfolgsrechnung einsetzen.

Nur einen Posten wollen wir dabei auslassen, weil er eine gesonderte Behandlung erfahren muß. Dieses sind die Werbungsunkosten, die auf dem Konto unter Nr. 5 unserer Aufzählung der Unterkonten des Zentralunkostenkontos verbucht werden. Wie das Größenverhältnis dieser Aufwandsgruppe zu den anderen Unkostenarten steht, gibt uns am besten der Tatsachenbericht, daß in einem Jahre in unserer Unternehmung von einem Gesamtunkostenbetrag von RM. 775.000.— der Anteil der Werbungsunkosten RM. 559.000.— betrug.

Verursacht werden diese Kosten durch das Ausarbeiten von Angeboten bei öffentlichen und privaten Ausschreibungen. Bevor ein Angebot herausgehen kann, das bei Annahme des ausschreibenden Vertragsgegners verbindlich für die Unternehmung wird, müssen genaue Kostenberechnungen vorgenommen werden, bei denen der Unternehmung große Ausgaben für den Aufwand an menschlicher Arbeitskraft und an Material erwächst. Außerdem sind die Reisen der Techniker zu dem Bauplatz zu finanzieren, weil durch sie die Grundlagen für die statistischen Berechnungen geschaffen werden.

Sobald das Angebot zum Auftrag geführt hat, werden diese Kosten des Voranschlages dem neu eröffneten Baukonto belastet. In den Fällen aber, in denen die Konkurrenz den Sieg davongetragen hat, muß die Gesamtunternehmung diesen Werbeaufwand tragen.

Sehen wir uns diesen Posten in seiner Entwicklung im Verhältnis zum Beschäftigungsgrad der Unternehmung an, so müssen wir folgende Feststellung machen.

In Zeiten der steigenden Beschäftigung wird die Unternehmung kein Interesse daran haben, sich an allen Ausschreibungen zu beteiligen, sondern sie wird sich nur um Objekte bemühen, die ihr einen besonderen Gewinn versprechen. Bei guter Baukonjunktur kann sie sich mehr passiv verhalten und die Aufträge abwarten, die ihr zugewiesen werden.

Bei allgemein sinkendem Beschäftigungsgrade in Krisenzeiten ist aber eine aktive Betätigung der Unternehmung bei der Werbung erforderlich. Wo sich eine Gelegenheit des Wettbewerbs um eine Bauarbeit bietet, muß diese wahrgenommen werden, auch wenn keine großen Gewinne bei der Ausführung entstehen, sondern nur ein Teil der sonst ungedeckten fixen Kosten der Unternehmung dadurch gedeckt werden.

Die Gestaltung der Werbungskosten ist also degressiv bezüglich des Beschäftigungsgrades und zwar nicht in dem Sinne degressiv, daß diese Kosten vom Standpunkt der Unternehmung gesehen, langsamer ansteigen als die Produktion und nur bezüglich des einzelnen Produktionsstückes abnehmen. Sie sinken nicht nur relativ bei steigendem Beschäftigungsgrad, sondern sie nehmen absolut ab.

Bezüglich ihres Charakters als Kostenteil der Selbstkostenrechnung ist zu sagen, daß nur der Anteil der bei Normalbeschäftigung entstehenden Werbungskosten in der Kalkulation in Ansatz gebracht werden kann. Der darüber hinausgehende Teil ist neutraler Aufwand.

Da die Höhe dieses Aufwandes von Zufälligkeiten abhängt, die von außen eintreten und sich im voraus nicht erfassen lassen, so weiß man nicht, wie man diesen Posten in die Monatserfolgsrechnung einsetzen soll. Findet z. B. in einem Monat in der Mitte des Jahres eine Ausschreibung statt, die große Ausgaben für einen Kostenanschlag erfordert, so ist es problematisch, ob wir diesen Aufwand verteilen sollen. Die Vormonate sind bereits unbelastet geblieben. Auch fehlt uns ein Maßstab, nach dem wir die Verteilung vornehmen sollen. Die Vergleichbarkeit mit dem Ergebnis der Gesamterfolgsrechnung im gleichen Monat des Vorjahres wird aber gestört, da wir damals diese Ausgaben nicht hatten.

Wenn wir daher diesen Posten nicht ganz aus der Rechnung auslassen wollen, eine Methode, die das absolute Bild des Gesamterfolges trüben würde, so müssen wir diesen Betrag gesondert ausweisen, damit wir sofort die Ursache eines Mehraufwandes an Unkosten gegenüber dem Vorjahre erkennen.

Ein anderer wichtiger Aufwandsposten, den man gewöhnlich gesondert in der Erfolgsrechnung auszuweisen pflegt, sind die Versicherungen, die in der Bauindustrie meistens gegen Autoschäden, Einbruch, Unfall, Feuer- und Beraubungen abgeschlossen werden. In den meisten Fällen erfolgt die Bezahlung der Versicherungsprämien für den Jahreszeitraum am Anfang des Jahres. Hier müssen wir aber eine Verteilung vornehmen, weil nur ein Teil der Belastung des Versicherungskontos im Januar oder Februar den Aufwand der Periode darstellt und es sich hier um größere Beträge handelt.

Um die Aufgabe, den Gesamtjahresaufwand an Versicherungen anteilig auf die einzelnen Monate zu verteilen, schnell und exakt lösen zu können, hat man sich in der Praxis eine Verteilungstabelle angelegt, in der sofort bei der Belastung des Versicherungskontos die Aufteilung des Betrages anteilig auf alle Monate stattfindet. Am Ende jedes Monats ist es dann ein Leichtes, den Versicherungsaufwand hier abzulesen.

Nicht so leicht zu ermitteln, sind solche Aufwandsposten, die erst am Ende des Jahres Ausgabe werden, aber schon jeden Monat anteilig erfaßt werden müssen, wie die Steuern, die nicht proportional zu der Höhe der Produktion anfallen wie die Umsatzsteuer und die sich in einem Verhältnis zu den gezahlten Löhnen errechneten Lohnsummensteuern. Diese werden ja monatlich durch Belastungen der Baukonten vom Baugewinn zurückgehalten. Zu berücksichtigen sind außerdem noch die Vermögenssteuer, die Körperschaftssteuer, die Industriebelastung, sowie die Gewerbeertrag- und Kapitalsteuer.

Den Maßstab für den einzusetzenden Betrag bildet die Steuersumme des Vorjahres. Erwarten wir den gleichen Gewinn in dem laufenden Jahre, so können wir den zwölften Teil des Vorjahresbetrages in die Rechnung einsetzen. Im anderen Falle müssen wir entsprechend unserer Gewinnschätzung für das Jahresende einen veränderten Betrag als Aufwand der Monatsperiode betrachten.

Bei den Zinsen für das fremde, in der Unternehmung arbeitende Kapital, die ebenfalls zum Aufwand der Periode zählen, sind Vorauszahlungen und spätere Fälligkeiten zu berücksichtigen. Am besten ermittelt man den in der Rechnung zu erfassenden Betrag aus dem Banksaldo unter Zuhilfenahme des geltenden Zinsfußes.*)

Neben den Unkosten der Zentrale werden wir die nicht umlegbaren Unkosten der Niederlassungen, falls solche vorhanden sind, als neutralen Aufwand in die Rechnung einsetzen. Ebenso erscheinen auf der Aufwandsseite die Verluste der Hilfs- und Nebenbetriebe, von denen wir in unserem Beispiel nur den Verlust des Bauhofes angeführt haben, da er am häufigsten auftritt.

Den durch seine Höhe wichtigsten Aufwandsposten bilden die Abschreibungen. Wir haben sie schon in einem besonderen Kapitel behandelt und darin festgestellt, daß die Gesamterfolgsrechnung der Unternehmung, die sich in ihrem Aufwandsbegriff an die Jahreserfolgsrechnung anlehnt, auch bezüglich der Abschreibungen sich nach dieser richtet. Wir stützen uns deshalb bei ihrer Bemessung auf die Abschreibungsbetrage des Vorjahresabschlusses, die wir in jedem Monat mit ihrem zwölften Teil einsetzen. Dabei müssen wir aber die auf die Zu- und Abgänge an Vermögensgegenständen im Laufe der Periode fallenden Abschreibungen berücksichtigen. Bei den Abschreibungen rein neutralen Charakters, wie die auf Außenstände, Hypotheken und Beteiligungen, müssen wir uns vor der Einsetzung des Betrages fragen, ob in dem laufenden Jahre ein gleicher Kapitalverlust zu erwarten ist, wie im Vorjahre. Hier würde eine einfache Zwölftelung des Vorjahresbetrages ein zu schematisches Verfahren sein.

Sind im vorhergehenden Jahre aus Gründen der Bilanzpolitik stille Reserven gelegt oder aufgelöst worden, so werden wir natürlich, falls in diesem Jahre solche Maßnahmen nicht stattfinden sollen, diese Tatsache berücksichtigen. In diesem Falle dürfen wir nur den zwölften Teil des der tatsächlichen Wertminderung im Vorjahre entsprechenden Abschreibungsbetrages als Aufwand unserer Rechnung ansehen.

Sieht man den Grund der Legung von stillen Reserven, in einer Verschleierung der Wirtschaftsergebnisse der Unternehmung am Ende des Jahres, um größere Bewegungsfreiheiten bei geplanten Kapitaldispositionen zu erhalten, oder um die Dividenden der einzelnen Jahre auszugleichen, so kann man sich grundsätzlich fragen, ob die Monatserfolgsrechnung an der Schaffung dieser stillen Reserven durch höhere Abschreibungen teilnehmen soll. Sie ist ein innerbetrieblicher Ausweis, bei dem keine Vorsichtsmaßregeln zu erfolgen brauchen. Es ist darum zu empfehlen, in dieser Gesamterfolgsrechnung nur die tatsächliche Wertminderung der Anlagegegenstände als Aufwand der Periode zu betrachten.

Hierfür spricht auch noch die Tatsache, daß am Anfang des Jahres noch garnicht feststehen kann, ob stille Reserven gelegt oder aufgelöst werden müssen, da sich der Umfang solcher bilanzpolitischer Operationen

*) So auch Piltz, Theorie und Praxis S. 109.

immer erst nach dem tatsächlich erzielten Gewinn am Jahresende richten muß, der in den ersten Monaten aber noch nicht feststeht.

Außer den schon behandelten Aufwendungen müssen zum Abschluß der Sollseite unserer Monatsgewinn- und Verlustrechnung noch die Aufwendungen erwähnt werden, die rein neutralen Charakter haben und denen, sofern es sich um Unkosten aus Spekulationsgeschäften und aus Finanzierungsgeschäften der Unternehmung handelt, auf der Gegenseite neutrale Gewinne gegenüberstehen können. Aus dem Grundstücksgeschäft entstehen auf die Weise z. B. die Grundstücksunkosten. Auch kann die Unternehmung einen Erlös aus der Vermietung eigener Gebäude ziehen. Die für die Unterhaltung dieser Gebäude entstehenden Ausgaben fallen unter den Posten der Gebäudeunkosten. Werden Wohlfahrtsunterstützungen gezahlt, Stiftungen oder Zuwendungen an Sammlungen gemacht, so müssen diese „sonstigen neutralen Aufwendungen" ebenfalls gesondert in der Rechnung ausgewiesen werden.

Die Habenseite unserer Erfolgsrechnung stellt die gleichen Anforderungen bezüglich der Gliederung. Im Hinblick auf die größeren Auswertungsmöglichkeiten müssen wir die einzelnen Erfolgsquellen streng voneinander scheiden.

Den Erfolg jeder Niederlassung und — wenn solche vorhanden sind — die Gewinne der Großbaustellen mit eigener Verwaltung führen wir gesondert auf. Ist es von Interesse, die Verdienste im Ausland mit denen des Inlandes zu vergleichen, so können wir die Niederlassungserfolge noch in diese beiden Gruppen zerlegen.

Die Erfolge der Arbeitsgemeinschaften werden ebenfalls getrennt ausgewiesen. Eine eigene Aufführung verlangen auch die Gewinne aus den Hilfs- und Nebenbetrieben der Unternehmung.

Zu diesen Erfolgen, die aus der Haupt- und Nebenproduktionstätigkeit erwachsen, müssen noch die neutralen Gewinne hinzugefügt werden, wenn die Erfolgsrechnung ein vollständiges Bild des Unternehmungserfolges innerhalb der Monatsperiode geben soll. Die im Hauptbuch unserer Unternehmung geführten Erfolgskonten, die neutrale Erfolge ausweisen, sind das Skontokonto, das Mietertragskonto, auf dem die Gewinne aus dem eventuellen Verkauf von Geräten verbucht werden und schließlich das Wertpapierertragskonto. Je nach der Wirksamkeit der Unternehmung auf anderen der Produktion fern liegenden Gebieten können natürlich noch andere Gewinne hinzukommen. Zum Beispiel müssen eventuell entstandene Gewinne aus Beteiligungen ihre Berücksichtigung finden.

Zum Schlusse sei noch einmal erwähnt, daß die kalkulativen Abschreibungen der Maschinen und Geräte, die als Geräteleihgebühren auf den Baukonten schon von den Baugewinnen zurückgehalten wurden, wieder auf der Gewinnseite der Gesamterfolgsrechnung hinzugefügt und damit den kaufmännischen Abschreibungen auf Betriebsgeräte gegenübergestellt werden.*)

*) Siehe Schema S. 97.

In einer Gesamterfolgsrechnung müssen auch die Zinsen auf das Eigenkapital als Zusatzkosten allen anderen Gewinnen hinzugefügt werden. Man pflegt das Jahresergebnis um diesen Betrag nicht zu kürzen, sondern wird ihn am Jahresende mit ausschütten. Mit dem Posten „Geräteleihgebühren" werden deshalb auch die in den Mietbelastungen der Baukonten enthaltenen Zinsen auf Eigenkapital wieder hinzugefügt.

3. Die Ermittlungszeit.

Es könnte den Anschein haben, daß dieses Ermittlungsverfahren des kurzfristigen Erfolges einer Großbauunternehmung, das wir im vorhergehenden Teil geschildert haben, sehr umständlich ist und aus diesem Grunde viel Zeit in Anspruch nimmt, obwohl wir das Ziel der Schnelligkeit nie außer acht gelassen haben und es in vielen Fällen auf Kosten der Genauigkeit zu erreichen uns bemühten.

Wenn wir uns aber über die Daten klar werden, die in der Praxis auf Grund der Erfahrung bezüglich der Rechnungsaufstellung vorliegen, so werden wir sehen, daß eine solche Befürchtung nicht gerechtfertigt ist.

Eine wichtige Voraussetzung ist allerdings eine gute Organisation des Rechnungswesens und vor allem Pünktlichkeit des verantwortlichen Personals bei den Buchungen und den Bestandsaufnahmen.

In unserer Bauunternehmung werden bis zum 5. des kommenden Monats die Aufnahmen der Bauführer über die Bestände auf den Baustellen bei den Niederlassungen eingereicht. Diese stellen dann bis zum 10. die einzelnen Erfolgsrechnungen der Baustellen auf und senden das Gesamtresultat an die Zentrale weiter. Bis zu diesem Tage sind auch die Erfolgsrechnungen der Hilfs- und Nebenbetriebe eingereicht. Die Zentralbuchhaltung braucht wiederum einige Tage zu der Zusammenstellung des Gesamtergebnisses. Die endgültige Fertigstellung der Erfolgsrechnung kann am 15. des nächsten Monats für den Vormonat vorliegen.

4. Die Auswertung der Gesamterfolgsrechnung.

Obwohl unsere Rechnung in ihrem Ergebnis nicht auf den Pfennig genau ist, ja ihr sogar eine gewisse Fehlergrenze zugestanden werden muß, kann sie der Unternehmungsleitung durch ihre Auswertungsmöglichkeiten sehr große Dienste leisten, denn im Verhältnis zu den Erfolgsziffern eines großen Unternehmens bedeutet dieser Ungenauigkeitsgrad sehr wenig.

Der wichtigste Vorteil, den wir aus unserer Bemühung erhalten, ist die Klarheit, die wir in großen Zügen über die Erfolgsentwicklung der Unternehmung im Laufe des Jahres gewinnen können. Uns interessiert wegen der mit der Hereinnahme jedes größeren Auftrages verbundenen

Finanzierungsfragen und wegen des Risikos, das durch ein festliegendes Angebot jedesmal übernommen wird, wie das Ergebnis unserer wirtschaftlichen Tätigkeit sich in der Zukunft gestalten wird, ob die Unternehmung einen Gewinn herauswirtschaftet oder ob ein Verlust eintritt, ob bei einer Aufnahme von Fremdkapital die Zinsen herausgewirtschaftet werden können und vieles mehr.

In der heutigen Krisenzeit sind diese Fragen ganz besonders wichtig, da viele Bauunternehmungen ihre Produktionskapizität in der Zeit nach der Inflation auf ein Höchstmaß ausgedehnt haben und sie heute nicht voll ausnutzen können. Sobald wir in kurzen Zeiträumen den Erfolg einer Wirtschaftsperiode beobachten, können durch Vorsichtsmaßnahmen und geschickte Abbaupolitik noch Verluste verhütet werden, die am Ende des Jahres, wenn sie zu einem großen Betrag angewachsen sind, oft nicht mehr gedeckt werden könnten.

Das Mittel unserer Auswertung ist der Zeitvergleich. Wir können aber nicht immer ohne weiteres die Monatsergebnisse verschiedener Jahre miteinander vergleichen, sondern müssen, falls in der Zwischenzeit eine Geldwertänderung eingetreten ist, eine Umrechnung der Periodengewinne vornehmen, um sie auf die gleiche Wertgrundlage zu stellen. Zu dieser Korrektur verwendet man am besten den Großhandelsindex.

Durch einen Zeitvergleich, der uns als Auswertungsmittel allein zur Verfügung steht, kann unser Erfolg nur relativ beurteilt werden. Wir haben nicht die Möglichkeit festzustellen, ob er absolut gut oder schlecht ist im Verhältnis zu den Erfolgen anderer Unternehmungen des gleichen Wirtschaftszweiges. Da es sich bei den Monatserfolgsrechnungen um interne Ausweise handelt, die nicht an die Oeffentlichkeit gelangen, fehlen uns die Unterlagen für einen Betriebsvergleich, der uns ein absolutes Urteil gestatten würde. Aber die Feststellung der relativen Erfolgsentwicklung hat für eine Unternehmung auch die größte Bedeutung. Sobald wir aus unserer Rechnung das Wirken positiver oder negativer Kräfte r e c h t z e i t i g erkennen können, hat diese ihr höchstes Ziel erreicht. „Und namentlich ist wichtig, die erste Umkehr einer steigenden und fallenden Bewegung in der entgegengesetzten Richtung sicher zu erkennen.*)

Da im Baugewerbe der Beschäftigungsgrad dauernden Schwankungen unterworfen ist, müssen wir bei unseren Zeitvergleichen immer erst die Umsatzhöhe der zu vergleichenden Monate berücksichtigen. Wir können daher erst zu einer erfolgreichen Auswertung gelangen, wenn wir genau die Kostenentwicklung in den verschiedenen Beschäftigungsstadien kennen. Wissen wir, daß bei einem Monatsumsatz von bestimmter Höhe in den Vorjahren dieser oder jener Gewinn erzielt wurde, können wir, falls unser vorliegender Auftragsbestand der Unternehmung in den folgenden Monaten eine Beschäftigung gleichen Umfanges verspricht, unseren Jahresgewinn mit einiger Sicherheit vorauszuschätzen. Werden aber im Laufe der nächsten Monate nicht die erwarteten Erfolge erzielt, dann muß genau erforscht werden, auf welche Ursache diese Tatsache zurückzu-

*) Schmalenbach, Dyn. Bil. S. 80.

führen ist. Liegt sie z. B. an einem größeren Betrag von fixen Kosten, so wird man mit aller Energie daran gehen, Sparmaßnahmen zu treffen. Die gleichen Vorkehrungen sind notwendig, wenn bei allmählicher Beschäftigungsabnahme der volle Betrag der fixen Kosten nicht mehr gedeckt wird und für die Zukunft darum ein Verlust der Unternehmung in Aussicht steht. In diesem Falle wird man vor allen Dingen versuchen, die Unkosten zu verringern. Man wird sich aber auch bemühen, soweit es möglich ist, ohne die Betriebsbereitschaft der Unternehmung auf das Spiel zu setzen, einen Teil der Geräte und Maschinen abzubauen. Diese allmähliche Betriebseinschränkung läßt sich im Baugewerbe eher durchführen, als in Produktionszweigen, die sich nur auf die Herstellung eines bestimmten Produktes beschränken. Bei der Vielseitigkeit der Beschäftigungsart in einem Großbauunternehmen kann man manchmal einzelne Betriebszweige stillegen, ohne daß es notwendig ist, das ganze Unternehmen zu liquidieren. Bei den Ueberlegungen, ob es vorteilhafter ist, wenn ein Teil des Produktionsapparates sofort liquidiert wird oder ob es günstiger ist, den Betrieb in seiner vollen Größe zu erhalten, muß man sehr vorsichtig sein. Vor allem ist eine genaue Kenntnis der Gesamtwirtschaftslage erforderlich. Weiß man, daß auf die Dauer die fixen Abschreibungskosten einzelner Geräte nicht mehr durch die in den Produktionserlösen enthaltenen kalkulativen Abschreibungen gedeckt werden, so wird das Problem der Abbauliquidation aktuell.*)

Man muß schätzen, wieviel bei der Liquidation eines Geräts wirklich zu erzielen wäre. Besonders bei Spezialmaschinen kann der Verkaufserlös auf dem Liquidationsmarkte nur sehr gering sein im Verhältnis zu dem tatsächlichen Wert. „Kann durch die Weiterproduktion (auf diesem bestimmten Betätigungsgebiet) im ganzen mehr verzinst und abgeschrieben werden, so muß der Betrieb aufrecht erhalten werden, denn dann ist der Weiterbetrieb mit Verlust bei jedem Umsatz nichts anderes als eine bewußte Liquidation, die aber nicht durch Zerschlagung des Ganzen (hier des ganzen Betriebsteiles) erfolgt, sondern durch allmählichen Verkauf im einzelnen".**)

Um ein Beispiel dafür zu bilden, wollen wir annehmen, eine Maschine im Werte von RM. 3.000.— verursacht an fixen Abschreibungskosten jährlich RM. 300.—. Durch die Produktion werden aber nur RM. 200.— von dieser Summe gedeckt. Nach dem ersten Jahre ihrer Benutzung wollen wir darum die Maschine verkaufen. Jetzt fragt sich, was auf dem Liquidationsmarkte dafür zu erzielen wäre. Nehmen wir an, es handelt sich um eine Spezialmaschine, die schwer verkäuflich ist. Schätzen wir, daß wir höchstens RM. 1.000.— dafür erhalten. Nun werden wir folgende Rechnung dafür aufstellen. Arbeitet unsere Maschine im Betriebe mit und bringen wir bei der Erhaltung dieses Produktionsumfanges RM. 200.— jährlich für sie herein, so haben wir in den 9 Jahren, in denen sie arbeitsfähig ist (ohne Berücksichtigung der Zinsen) ein Kapital von RM. 1.800.— erhalten. Legen wir unseren Erlös von RM. 1.000.—

*) Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, H. H. S. 1549.
**) Schmidt, a. a. O.

auf die Bank, so haben wir in neun Jahren bei 4 % Zinsen (ohne Zinseszinsen) ein Kapital von RM. 1.360.—. In diesem Falle ist es für uns selbstverständlich, daß wir den zweiten Weg der allmählichen Abbauliquidation einschlagen.

Um den Punkt zu finden, bei dem es günstiger wird, das in den Betrieb angelegte Kapital herauszuziehen und einer anderen Stelle der Wirtschaft zuzuführen, müssen wir jeden Monat genau unsere Kostenentwicklung verfolgen.

Aber auch wenn in der Zeit einer ansteigenden Konjunktur Betriebserweiterungen vorgenommen werden müssen, ist es von großer Bedeutung, in monatlichen Zeiträumen die Gewinnentwicklung zu beobachten und nicht erst bis zum Ende des Jahres zu warten. Man findet in diesem Falle eher das richtige Maß der Betriebsvergrößerung und schränkt die Gefahr einer übermäßigen Investition wesentlich ein.

Außer dieser Beobachtung der Erfolgsentwicklung in der ganzen Unternehmung können wir auch die Entwicklung der verschiedenen Ertragsquellen einzeln verfolgen. Es ist interessant festzustellen, wie sich die Ertragskraft der einzelnen Niederlassungen gestaltet. Im Anschluß an die Untersuchung des Verhältnisses der nicht umlegbaren Unkosten zu dem Gewinn einer Niederlassung können wir uns fragen, ob es wirtschaftlich ist, diese oder jene noch zu erhalten, oder ob es günstiger ist, in einem Gebiete auf die Tätigkeit der Niederlassung zu verzichten und das Verwaltungsbereich einer anderen Zweigstelle mehr ausdehnen.

Man kann auch die neutralen Erträge einer genauen Kontrolle unterziehen und zum Beispiel bei den Mieterträgen der Gebäude im Vergleich mit den auf der Gegenseite erscheinenden Gebäudeunkosten, ein Bild davon gewinnen, wieweit es günstig ist, diese Ertragsquelle noch weiter zu erschließen. Ganz besonders sind diese Untersuchungen aber bei Kapitalanlagen in Wertpapieren wichtig. Wir können uns darüber Rechenschaft geben, wie das Verhältnis der Erträge aus den Wertpapieren zu den Zinsen ist, die wir für fremdes Kapital zu zahlen haben.

6. Das Problem der Statusrechnung.

Unsere Gesamterfolgsrechnung in der Form, wie wir sie geschildert haben, ist eine Bewegungsrechnung und besitzt als solche den Vorteil, daß sie uns die einzelnen Ertragsquellen zeigt und uns die Möglichkeit gibt, ihre dynamische Entwicklung ständig zu beobachten.

Aber wir gewinnen durch sie keinen Einblick in die Vermögensverhältnisse der Unternehmung. Wir vermögen nichts über den Stand der Liquidität in den einzelnen Monaten zu erfahren, denn wir können aus unserer Rechnung nicht entnehmen, wie sich die beweglichen Aktiva und Passiva zusammensetzen.

Eine Auskunft hierüber, die oft sehr wichtig ist, kann uns nur eine Statusrechnung geben.

Hätten wir unsere Monatserfolgsrechnung durch eine entsprechende Kontengestaltung in die Buchhaltung eingebaut, sodaß wir monatlich einen regelrechten Abschluß machen könnten, so ergäbe sich von selbst die doppelte Form der Erfolgsrechnung in einer Gewinn- und Verlust- und einer Statusrechnung.

Wir hatten aber erkannt, daß sich eine solche Monatserfolgsrechnung in einem Großunternehmen der Bauindustrie wegen der ungeheuren Mehrarbeit nicht durchführen läßt.

Trotzdem will man auch wenigstens einmal im Laufe der Jahresperiode einen Einblick in den Status der Unternehmung gewinnen. Aus diesem Grunde wird neben der monatlichen Erfolgsrechnung eine Zwischenbilanz in Form einer Halbjahresbilanz aufgestellt. Diese Bilanz, die wegen der erforderlichen Inventuraufnahmen fast soviel Arbeit und Zeit beansprucht, wie die Jahreserfolgsrechnung, kann gleichzeitig als gute Kontrolle der bis dahin aufgestellten Monatserfolgsrechnungen dienen.

Literaturverzeichnis.

1. Becker: Kurzfristige Erfolgsrechnung in Warenhäusern, Annalen der Betriebswirtschaft Bd. 4 Jg. 1930/31.
2. Beiträge zur Theorie und Praxis der monatlichen Erfolgsrechnung. Ergebnis des Preisausschreibens des Verbandes deutscher Diplomkaufleute E. V., Berlin 1926.
3. Beste, Th.: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, Leipzig 1930.
4. Bolte: Die kurzfristige Erfolgsrechnung im Bergbau, betriebs- und finanzwirtschaftliche Forschungen, II. Serie, Heft 42.
5. Calmes, A.: Der Fabrikbetrieb, 6. Aufl., Leipzig 1920.
6. Calmes, A.: Die Fabrikbuchhaltung, Leipzig 1920.
7. Calmes, A.: Die Statistik im Fabrik- und Warenhandelsbetrieb, Leipzig 1921.
8. Falk, Dr. Rud.: Kostenrechnung im Baugewerbe.
9. Fischer: Die kurzfristige Abrechnung, Stuttgart 1930.
10. Foel, O.: Monatliche Gewinn- und Verlustermittlung in Fabrikbetrieben, Berlin 1909.
11. Geffers, H.: Die Technik der Zwischenbilanzen, Stuttgart 1928.
12. Geyrhalter, E.: Durchführungsmöglichkeiten der kurzfristigen Erfolgsrechnung, München 1929.
13. Großmann: Die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung insbesondere als Kostenfaktor, Späth u. Linde, Berlin 1925.
14. Haar: Das Wesen der transitorischen Posten und Antizipationen und ihre Behandlung in Buchhaltung und Bilanz, Wien 1926.
15. Handbuch des Maschinenwesens in der Bauindustrie.
16. Hellauer, Dr. J.: Kalkulation in Handel und Industrie, Berlin 1931.
17. Hertlein, A.: Die Kapital- und Erfolgsrechnung als Grundlage der Wirtschaftlichkeitsmessung, Stuttgart 1929.
18. Huber: Wie liest man eine Bilanz? Stuttgart 1909.
19. Isaak, A.: Betriebswirtschaftliche Statistik.
20. Jackowski, H.: Das Abrechnungswesen als Organisationsfaktor in Industrieunternehmungen, Leipzig 1925, H. Z. f. h. F. 6. Erg.-Bd.
21. Janßen, Theod.: Der Bauingenieur in der Praxis, Berlin 1927.
22. Johns, R.: Kurzfristige Erfolgsrechnung in Banken, Z. f. h. F. 1927.
23. Kalveram: Goldmarkbilanzierung und Kapitalumstellung, 2. Aufl., Berlin 1925.
24. Klinger, Karl: Die kurzfristige Erfolgsrechnung mit Hilfe der kalkulatorischen Buchhaltung in der Eisenbauindustrie, Z. f. B. 8. Jahrg. 1931, S. 643.
25 Klinger, Karl: Die Bedeutung der monatlichen Lohnperiode für die kurzfristige Eefolgsermittlung, Betriebsw. Rundschau 2. Jahrg. S. 135.
26. Lehmann, M. R.: Die industrielle Kalkulation, Berlin 1928.
27. Lehmann, M. R.: Theorie und Organisation der Industriebuchhaltung mit besonderer Berücksichtigung der Probleme der Erfolgsspaltung und der kurzfristigen Erfolgsrechnung, Z. f. B. 7. Jahrg. 1930, S. 902.
28. Leitner, F.: Die Kontrolle, Revisionstechnik und Statistik in kaufmännischen Unternehmungen, Frankfurt 1923.
29. Leitner, F.: Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe, Frankfurt a. M. 1930.
30. Leitner, F.: Monatliche Erfolgsrechnung, Z. f. Aktienwesen, April 1922.
31. Leitner, F.: Bilanztechnik und Bilanzkritik, Berlin W. 10 und Leipzig 1929.
32. Loenertz: Die Formen der Gewinn- und Verlustrechnung, Z. f. h. F. Erg.-Bd. 9.
33. Malteier: Die Zwischenbilanz als Mittel der Kontrolle und der Betriebsleitung (Betriebs- und finanzwirtschaftliche Forschungen II. Serie), Berlin 1924.
34. Nertlinger, J.: Zwischenbilanzen, Stuttgart 1921.

35. Peiser, Hubert: Industrielle Kostenentwicklung bei schwankendem Beschäftigungsgrad, Betriebswirtschaftliche Rundschau, 6. Heft 1. Jahrg. 1924.
36. Peiser, Hubert: Selbstkosten und Erfolg in Buchhaltung, Nachrechnung und Vorrechnung, 1. Aufl., Berlin 1924.
37. Penndorf, E.: Industriebetriebslehre, Handelshochschule.
38. Penndorf, E.: Die Fabrikbuchhaltung und ihr Zusammenhang mit Kalkulation und Statistik, Berlin 1924.
39. Pohl: Kurzfristige Selbstkostenermittlung verbunden mit ständiger Betriebskontrolle, Berlin 1926.
40. Popp: Die kurzfristige Erfolgsrechnung und ihre Revision, Dissertation Frankfurt a. M. 1926.
41. Rhode: Die Monatserfolgsrechnung in einer Bauunternehmung, Verbandsnachrichten des Ribau, Oktober 1932.
42. Richter: Das Problem der Erfolgsspaltung, Z. f. h. F. 1928.
43. Richter, Artur: Die Isolierung des Betriebserfolges in der Fertigindustrie, Dissertation Berlin 1929.
44. R. K. W.: Veröffentlichung Nr. 80: Kostenaufbau, Kostensenkung, Preisgestaltung.
45. Schilling, A.: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, Betriebsw. Rundschau, 2. Jahrg. S. 195.
46. Schlesinger: Buchführung mit Monatsbilanzen zum Nachweis von Gewinn und Verlust ohne Inventuraufnahme, Z. f. Organisation 1903 Nr. 22/23, 1904 Nr. 1/2.
47. Schmalenbach: Die Dynamische Bilanz.
48. Schmalenbach: Monatliche Gewinnrechnung, Z. f. h. F. Bd. 7, Leipzig 1909.
49. Schmalenbach: Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1925.
50. Schmalenbach: Monatsbilanzen ohne Inventur, Z. f. h. F. Bd. 6 S. 500 und 600 ff.
51. Schmalenbach: Der Kontenrahmen, Z. f. h. F., 21. Jahrg. 1927.
52. Selbstkostenermittlung für Bauarbeiten 1931. Herausgegeben vom Reichsverband industrieller Bauunternehmungen E. V.
53 Schmidt: Kalkulation und Preispolitik, in Zeitschrift „Die Handelsfachschule".
54. Steinfeld: Kurzfristige Erfolgsrechnung, Buchhaltungslexikon v. Rob. Stern, Berlin 1927.
55. Tolkmitt: Monatliche Interimsabschlüsse und statische Kontrollübersichten für Fabrikgeschäft, Z. f. Buchhaltung 3. Jahrg. S. 112.
56. Walb: Zur Theorie der Erfolgsrechnung, Z. f. h. F. Bd. 17 Heft 11/12.
57. Walb: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Wien 1926.
58. Walb: Unternehmungsgewinn und Betriebsgewinn, Z. f. h. F. 20. Jahrg. S. 545.
59. Weber: Die monatliche Ergebnisrechnung, ein Haupterfordernis unserer Zeit, Z. f. Organisation 1918 Heft 7.
60. Weidmann: Musterbetriebe deutscher Wirtschaft, Das Bauwesen, 1930.

Lebenslauf.

Ich bin am 22. April 1909 in Gelsenkirchen-Horst geboren, evangelisch, preußischer Staatsangehörigkeit und arischer Abstammung. Mein Vater war praktischer Arzt. Er ist 1917 im Krieg auf französischem Boden gefallen. Nach privater Vorbildung besuchte ich seit Januar 1918 die städtische Viktoriaschule in Essen. Ostern 1928 bestand ich das Abiturium der realgymnasialen Studienanstalt dieser Schule. Mein anschließend folgendes Studium widmete ich den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften. Während der ersten 3 Semester war ich aufeinanderfolgend bei der juristischen Fakultät der Universitäten Göttingen, Lausanne und Paris eingetragen. Seit dem Sommersemester 1930 studierte ich die Wirtschafts- und Sozialwissenschaften an der Universität Frankfurt a. M. Hier legte ich auch am 25. November 1932 das Diplom-Handelslehrerexamen ab.

Im Winterhalbjahr 1929/30 unterbrach ich mein Studium 6 Monate lang, um die für das Diplom vorgeschriebene praktische Ausbildung zu erwerben. Weitere 6 Monate Büropraxis erlangte ich in den verschiedenen Semesterferien. Vorübergehend war ich in dieser praktischen Lehrzeit nacheinander bei folgenden Unternehmungen beschäftigt: Gesellschaft für automatische Telefonie, Essen, Niederrheinische Telefongesellschaft, Duisburg, Sprengstoffverkaufsgesellschaft, Essen, Hochtief A.-G. vorm. Gebr. Helfmann, Essen.

Essen, den 1. Oktober 1934. Liselotte Jacob.